جامعـــــــة آل البيــــــــــــت

كلية إدارة المال والأعمال

قسم المحاسبة

العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت

Factors Affecting the Budgets Variance Adjust in Financial and Administrative Autonomy Foundations in Kuwait

إعداد الطالب:

فهد عوض رغيان العازمي

إشراف:

الدكتور عبد الرحمن خالد الدلابيح

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

2015

تفويـــض

أنا فهد عوض رغيان العازمي أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الإسم:......فهد عوض رغيان العازمي......

التاريخ:......٢٣/٧/٢٠١٥......

التوقيع:..............................

٢٣/٧/٢٠١٥

تعهـد

أنا الطالب فهد عوض رغيان العازمي أعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول الخاصة بإعداد رسائل الماجستير عندما قمت بإعداد رسالتي، وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية وكافة المعايير الأخلاقية المتعارف عليها في كتابة الرسائل العلمية. كما أنني أعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستلة من رسائل أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة اعلامية، وتأسيساً على ما تقدم فإنني أتحمل المسؤولية عما سبق ذكره.

التوقيع:



قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها:

العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت

Factors Affecting the Budgets Variance Adjust in Financial and Administrative Autonomy Foundations in Kuwait

وأجيزت بتاريخ: ٢٣ / ٧ /٢٠١٥م.

أعضاء لجنة المناقشة	التوقيع
د. عبدالرحمن خالد الدلابيح / أستاذ مشارك	مشرفاً ورئيساً ....
التخصص: نظم معلومات محاسبية	
أ. د. غسان فلاح المطارنة / أستاذ	عضواً داخلياً ....
التخصص: تدقيق وتحليل مالي	
د. سيف عبيد الشبيل / أستاذ مشارك	عضواً داخلياً ....
التخصص: تدقيق حسابات	
أ. د. ميشيل سعيد سويدان / أستاذ	عضواً خارجياً ....
التخصص: محاسبة مالية	

شكر وتقدير

الشكر لله والحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وعلى آله وصحبه ومن والاه

والشكر والامتنان لجامعة آل البيت الموقرة

وأخص بجزيل الشكر وعميق التقدير أعضاء الهيئة التدريسية الأفاضل في الجامعة

كما أتوجه بشكري وتقديري لأعضاء لجنة المناقشة الكرام الذين تفضلوا بمناقشة هذه الرسالة

والشكر الجزيل والامتنان والتقدير إلى حضرة

الدكتور عبد الرحمن خالد الدلابيح

الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة وقدم كل جهد ودعم ممكنين في هذا العمل

الإهـداء

أتقدم بهذا الإهداء المتواضع إلى أفراد أسرتي جميعاً

إلى أهلي وأصدقائي وكل من ساندني في هذا الطريق

وإلى كل من ساهم في انجاح هذا العمل

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت

إعداد:

فهد عوض رغيان العازمي

إشراف:

الدكتور عبد الرحمن خالد الدلابيح

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى بيان العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت ، حيث تكونت عينة الدراسة من (77) فرداً من المديرين الماليين ومديري التدقيق والمدققين والمحاسبين العاملين في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية بدولة الكويت.

ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإعداد استبانة مكونة من (38) فقرة موزعة على (6) مجالات، حيث تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS من أجل معالجة بيانات الدراسة وتحديد العوامل المؤثرة في انحرافات هذه الموازنات.

أظهرت نتائج الدراسة أن العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت كانت مرتفعة، كما أظهرت النتائج أن مستوى كل من دور الهيكل التنظيمي، ودور المشاركة والاقتناع، ودور الواقعية والشمول، ودور المتابعة، ودور التكنولوجيا، واستخدام أدوات التحليل المالي، جميعها كانت مرتفعة، وأن هذه العوامل جميعها كانت مؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

وقدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها ضرورة المحافظة على المستوى المرتفع الذي أظهرته نتائج الدراسة للعوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في دولة الكويت، وضرورة تعزيز دور كل من الهيكل التنظيمي، والمشاركة والاقتناع، والواقعية والشمول، والمتابعة، والتكنولوجيا، واستخدام أدوات التحليل المالي.

الكلمات المفتاحية: انحرافات الموازنات، المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

Factors Affecting the Budgets Variance Adjust in Financial and Administrative Autonomy Foundations in Kuwait

By:

Fahad A. Al-Azmi

Supervisor

Dr. Abdulrahman Kh. Al-Dalabeeh

Abstract

This study aimed to determine the factors affecting the control of variance adjust in the financial and administrative autonomy foundations in Kuwait, where the study sample consisted of (77) members of the financial managers and directors of the audit, auditors and accountants working in the financial and administrative autonomy foundations in Kuwait.

To achieve the objectives of the study, the researcher prepared a questionnaire consisting of (38) items distributed on (6) dimensions, were the Statistical Package for Social Sciences SPSS program was used in order to address study data and determine the factors affecting the budgets variance adjust.

The results of the study showed that the influencing factors in controlling budgets variance adjust in the financial and administrative autonomy foundations in Kuwait was high, and the results showed that the level of the role of the organizational structure, the role of participation and conviction, the role of realism and comprehensiveness, the role of follow-up, the role of technology, and the use of financial analysis tools, all of which they were high, and all these factors affecting in controlling budgets variance adjust in the financial and administrative autonomy foundations in Kuwait.

The study made a number of recommendations including the need to maintain the high level shown by the results of the study of the factors affecting the budgets variance adjust in the financial and administrative autonomy foundations in Kuwait, and the need to strengthen the role of each of the organizational structure, participation and conviction, realism and inclusiveness, follow-up, technology, and the use of financial analysis tools.

Keywords: Budgets Variance, Financial and Administrative Autonomy Foundations in Kuwait.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

المقدمة

مشكلة الدراسة

عناصر مشكلة الدراسة

أهداف الدراسة

أهمية الدراسة

مصطلحات الدراسة

فرضيات الدراسة

أنموذج الدراسة

حدود الدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

المقدمة:

تعد الموازنة من أهم الأدوات التي تستخدمها المنظمات في التخطيط والرقابة ، فهي أداة فعالة لقياس مستوى الممارسة الصحيحة، وإحداث الآثار الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والثقافية المرغوبة، وهي المرآة التي تعكس وتحدد الوضع الاقتصادي للمنشأة، وبالتالي فهي تمثل أفضل السبل لاتخاذ القرارات، ولاستخدام الموارد المتاحة. ولتحقيق الاستفادة الكاملة من تطبيق نظام الموازن ات، ولضمان استخدامه كأداة للتخطيط والرقابة والتنسيق والمشاركة، أصبح من الأهمية دراسة العوامل المؤثرة في ضبط الانحرافات التي قد تنشأ في الموازنات عند المقارنة بين أرقامها والأرقام الفعلية، بما يضمن تحقيق أفضل النتائج التي تعود بدورها على الأداء الكلي للمنشأة.

وبما أن المقصود من تحليل انحرافات الموازنة هو ايجاد الفرق بين تقديرات الموازنة وبيان الأداء الفعلي عن نفس فترة الموازنة، لا بد من التعرف على الأس بلب التي أدت إلى حدوث الانحرافات، على أن يتم تحليل الانحرافات بالسرعة المطلوبة حتى يتم اتخاذ الاجراءات العلاجية وذلك لتفادى الانحرافات غير المرغوبة.

وبناءً على ما تقدم، تأتي هذه الدراسة لبيان العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت أينما وجدت، إضافة لإعداد استبانة يمكن من خلالها قياس العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات عينة الدراسة.

مشكلة الدراسة:

تعاني العديد من المؤسسات بما فيها المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت من انحرافات في موازناتها، وسواء كانت هذه الانحرافات مرغوبة أم غير مرغوبة تظل عملية ضبط هذه الانحرافات مهمة رئيسة يجب على المعنيين تنفيذها، ف في حالة الا نحراف غير المرغوب يجب تحليل الأداء حتى يتم تصحيح ه، أما فـي حالة الا نحراف المرغوب به فيجب التعرف على مقوماته واستنتاج القواعد التـي يمكن استخدامها فـي العمليات المشابهة ، وقد قام ا لباحث بدراسة استطلاعية للتأكد من وجود المشكلة في هذه الجهات حيث أن الباحث يواجه هذه المشكلة في جهة عمله وهي إحدى الجهات المستقلة التي يعمل بها . وعليه، تتمثل مشكلة الدراسة في بيان العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

عناصر مشكلة الدراسة:

سعت الدراسة إلى الإجابة عن الاسئلة التالية:

السؤال الرئيس: ما هي العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت؟

وتفرع عنه الأسئلة الآتية:

السؤال الأول:

ما هو دور الهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت؟

السؤال الثاني:

ما هو دور المشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت؟

السؤال الثالث:

ما هو دور الواقعية والشمول في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت؟

السؤال الرابع:

ما هو دور المتابعة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت؟

السؤال الخامس:

ما هو دور التكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت؟

السؤال السادس:

ما هو دور استخدام أدوت التحليل المالي في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت؟

أهداف الدراسة:

سعت هذه الدراسة إلى تحقيق هدفها الرئيس المتمثل في تحديد العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت ، وذلك عبر جملة من الأهداف الفرعية على النحو الآتي:

1. بيان دور الهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.
2. بيان دور المشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.
3. بيان دور الواقعية والشمول في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.
4. بيان دور المتابعة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

5. بيان دور التكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.
6. بيان دور استخدام أدوات التحليل المالي في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

أهمية الدراسة:

نظراً لطبيعة عمل الباحث في هذا القطاع من المؤسسات ودوره في المشاركة بإعداد الموازنات، لاحظ الباحث أن ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية بدولة الكويت سيساهم بدون شك في تحسين الأداء المالي لهذه المؤسسات، وبالتالي سينعكس هذا ايجاباً على الأداء الكلي لهذه المؤسسات وهو بدوره ما سيؤدي إلى تحسين الخدمات المقدمة من قبل هذه المؤسسات للمواطن بشكل مباشر أو غير مباشر.، وتتضح بناءً على ذلك أهمية دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية.

مصطلحات الدراسة:

الموازنات: الوسائل التي تساعد الإدارة على القيام بوظائفها والمتمثلة في التخطيط والتنسيق والرقابة بهدف مساعدة الإدارة لاتخاذ مختلف القرارات (الحبيطي ورمو، 2010، 3).

الانحرافات في الموازنات : الفروقات والاختلافات بين تقديرات الموازنة والأداء الفعل ي عن نفس الفترة (عبد الجبار وعبد الغني، 2008، 5).

الهيكل التنظيمي: إطار يحدد الإدارات والأقسام الداخلية المختلفة للمنظمة تتحدد من خلاله خطوط السلطة وانسيابها بين الوظائف، وكذلك يبين الوحدات الإدارية المختلفة التي تعمل معاً على تحقيق أهداف المنظمة (الفرا واللوح، 2007، 468).

المشاركة والاقتناع: مشاركة العاملين في إعداد الموازنات تجعلهم على استعداد للعمل على تحقيقها ، وتساعد في وضع الاقتراحات التي تحل المشاكل التي تواجه تنفيذ الخطة (نصار، 2005، 235).

الواقعية والشمول : الواقعية في تحديد أهداف الموازنة دون مغالاة أو تفاؤل غير منطقي، وتجنب الاحتياط المبالغ فيه، وشمولية الموازنة على كافة أوجه النشاط بالمنشأة مع مراعاة التنسيق بينها (عبد الستار، 2007، 213).

المتابعة: دراسة وتحليل الأداء المرغوب للتعرف على مقوماته واستنتاج القواعد التي يمكن استخدامها في العمليات المشابهة، والأداء وغير المرغوب لتصحيحه (السياغي،2007، 9).

التكنولوجيا: منظومة مكونة من الحاسبات الإلكترونية وتقنيات الاتصالات ومستودعات البيانات القادرة على خزن المعلومات ومعالجتها ونقلها (محمد، 2007، 303).

فرضيات الدراسة:

تبنت هذه الدراسة الفرضيات الآتية:

HO1 الفرضية الرئيسة: لا توجد عوامل مؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

وتفرعت عنها الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى:

لا يوجد دور للهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

الفرضية الثانية:

لا يوجد دور للمشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

الفرضية الثالثة:

لا يوجد دور للواقعية والشمول في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

الفرضية الرابعة:

لا يوجد دور للمتابعة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

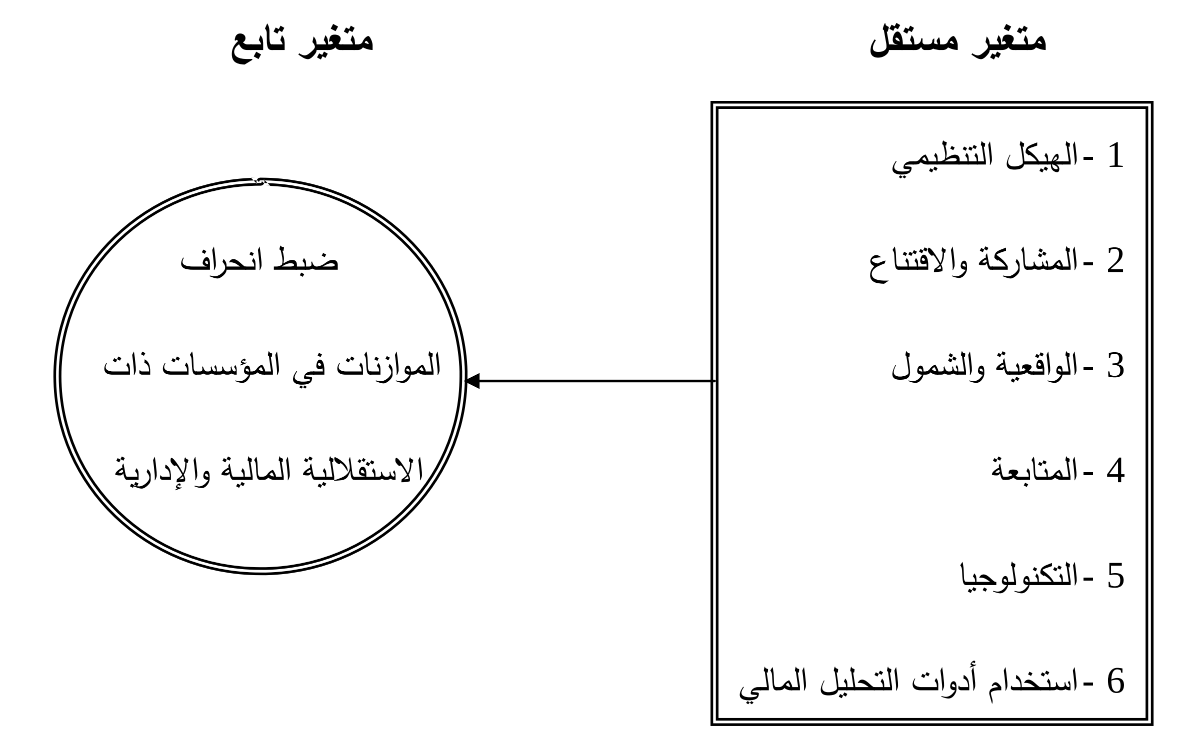
الفرضية الخامسة:

لا يوجد دور للتكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

الفرضية السادسة:

لا يوجد دور لاستخدام أدوات التحليل المالي ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

أنموذج الدراسة:



شكل رقم (1)

أنموذج الدراسة

* الأنموذج من إعداد الباحث استناداً لدراسة الهنيني وبدران (2013)، ودراسة درغام وعيد (2008)، ودراسة وعبد الستار (2007)، ودراسة النجار (2006).

حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في اختيار الباحث لبعض العوامل ال مؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة التي تناولت هذه العوامل، حيث أظهرت هذه الدراسات أن عوامل الهيكل التنظيمي، والمشاركة والاقتناع، والواقعية والشمول، والمتابعة، والتكنولوجيا كانت الأكثر تكراراً في الدراسات السابقة ما جعل الباحث يتخذها عواملاً خاصة بدراسته الحالية، كما أن اطلاع الباحث على دراسة الهاجري (2013) أظهرت تناوله لعدد من العوامل المؤثرة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة في دولة الكويت تختلف عن العوامل المذكورة في الدراسة الحالية، وهو ما يعد استكمالاً من قبل الباحث للعوامل التي لم تُبحث من قبل في دولة الكويت.

من جهة أخرى تعذر الحصول على أية بيانات مالية خاصة بموازنات المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في دولة الكويت، حيث اعتذرت إدارات هذه المؤسسات عن الافصاح عن هذه البيانات كما أن بيانات هذه المؤسسات لا يتم نشرها حتى يتسنى الحصول عليها.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول: الموازنات

المبحث الثاني: الانحرافات

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات

المبحث الرابع: المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية

المبحث الخامس: الدراسات السابقة ذات الصلة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

يتناول هذا الفصل عرضاً لمتغيرات الدراسة، وذلك من خلال عرض الأدب النظري والدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع، وعلى النحو الآتي:

المبحث الاول

الموازنات

تعبر كلمة Budget عن الحافظة التي تحتوي على الوثائق المتعلقة بالموازنة الخاصة بمؤسسة أو دولة، وهي كلمة ذات أصل انجلوسكسوني يُقصد بها الموازنة (إسماعيل، 2009، 6).

وظهرت الموازنات وبدأ تطبيقها في بادئ الأمر في المجال الحكومي ، وبعد ذلك بدأت منظمات القطاع الخاص بتبني هذا المفهوم، أما الموازنة بشكلها الحالي فقد تم وضع القواعد العلمية لها في انكلترا عام 1689 م، في حين طبقت فرنسا فكرة الموازنة سنة 1789م، ولاحقاً في عام 1921 بدأت الولايات المتحدة الأمريكية بتطبيق موازنة البنود لتكون موازنة تنفيذية شاملة وبتصنيف وظيفي على شكل برامج ووظائف، وبتصنيف اقتصادي للتمييز بين النفقات الجارية والرأسمالية وبموجبها تم تصنيف النفقة تبعاً لنوعيتها وليس على وفق الغرض منها (الزاملي ومحمد، 2014، 137). ومن ثم أخذت الموازنة بالانتشار والتطبيق بصورتها النهائية في كافة بلدان العالم.

مفهوم الموازنات:

يرجع اختلاف تعريفات الموازنة وتعددها محاسبياً إلى تناول التعريفات لجوانب معينة دون سواها وذلك تبعاً للأغراض التي من أجلها يتم صياغة التعريفات، حيث أن بعض هذه التعريفات تناولت دور الموازنة التخطيطي في حين تجاهلت الدور الرقابي ل لموازنة على الرغم من أهميته (Horngren, 2006, 148)، ومن جهة أخرى تم تعريف الموازنة بأنها تمثل "خطة مستقبلية تهدف إلى تحقيق الربح للمنشأة، حيث تسعى الموازنة لتحقيق جميع أهداف المشروع بما فيها هدف الربح " (Anthony & Welsch, 2001, 304).

كذلك اهتمت تعريفات أخرى بالجانب المالي الخاص بالموازنة دون تناولها من جانب كمي، وذلك على الرغم من أهمية الجانب الكمي سواء من ناحية التخطيط أو الرقابة (Scott & Sloan, 2003, 8-9). في حين تجاهلت بعض التعريفات الجانب السلوكي في إعداد الموازنة حيث لا ينبغي تجاهل ذلك الجانب عند إعداد الموازنة، ويتعين على المحاسب الاهتمام بدراسة النواحي السلوكية سواء في مرحلة تصميم أو في مرحلة تنفيذ الموازنة ، وبصفة خاصة أثر الموازنة على احتجاجات المديرين وتحفيزهم ودوافعهم ومستوى طموحاتهم.

ومن ناحية قانونية، فقد عرف القانون الفرنسي لعام 1926 الموازنة بأنها "وثيقة تنبؤ وإقرار الإيرادات والنفقات السنوية للدولة أو لأنواع الخدمات التي تخضع هي الأخرى للقواعد نفسها" (الخطيب والمهايني، 2010، 270). في حين عرفها الزاملي ومحمد (2014، 138) بأنها " مجموعة من

الأهداف والسياسات التي ترسمها الحكومة في شكل جداول ، يتم من خلالها تحديد المبالغ التي يجب أن تنفق من أجل تحقيق هذه الأهداف وتحديد الموارد التي يجب أن تحصل من أجل تمويل هذا الأنفاق وخلال مدة زمنية معينة".

وقد أورد (Lucey, 2002, 86) أن الموازنة كأداة للتخطيط الجيد تساهم في التخطيط قصير الأجل والتخطيط المفصل لكافة أقسام المنشأة من حيث الوظائف والأنشطة الخاصة بكل قسم ، حيث أن إعداد الموازنة هو عملية تحويل خطة المنشأة طويلة الأجل إلى إجراءات تنفيذية ، وذلك عبر تضمين التنبؤات التي تعكس النتائج المسبقة المختلفة للخطط التي يتم عملها بمعرفة الإدارة، كما أن الموازنة تعد أداة لتحليل الحساسية وذلك من خلال توضيح الارتباط بين ا لتغيرات الطفيفة في خطط الإدارة والنتائج الموازنة للمنشأة.

من جهة أخرى، وفيما يتعلق بدور الموازنة كأداة للتنسيق فقد أورد (Lucey, 2002, 134) أن الموازنة تحقق التوازن المنشود بين أنشطة الإنتاج والمبيعات والتمويل وغيرها، وهذا بدوره يعمل على تكامل وتناسق أنشطة المنشأة، إضافة لدور الموازنة في تحقيق الأهداف الكلية للمنشأة عبر اشراك كافة المستويات الإدارية في عملية إعداد الموازنة.

كذلك تعد الموازنة أداة تحفيز للأفراد تعمل على حثهم لتحقيق أفضل أداء ممكن وذلك بغرض بلوغ تحقيق أهداف المنشأة، كما أنها أداة الإدارة في التنسيق والاتصال والرقابة على أوجه النشاط المختلفة (السياغي، 2007، 5).

كما عرّف (Heitager et al., 2006, 230) الموازنة بأنها "خطة كمية تهدف إلى استغلال موارد الوحدة المحاسبية المتاحة خلال فترة محددة في المستقبل ، حيث تتسم الموازنة بكونها ذات طابع كمي، وتتعلق بوحدة محاسبية معينة ، وتغطي فترة مستقبلية محددة". ويتضح من هذا التعريف بأن الموازنة بمثابة خطة ذات طابع كمي، كما أنها خطة متخصصة بوحدة محاسبية معينة، كذلك بأنها خطة مستقبلية قادرة على تغطية فترة مستقبلية محددة.

ويتضح من التعريفات السابقة أن الموازنة هي العملية التي تقوم من خلالها المنشأة بوصف كل المشروعات والأنشطة الواردة في خط تها بشكل كمي، سواء في صورة مالية باستخدام وحدة النقد السائدة، أو في صورة عينية باستخدام وحدات قياس المدخلات كعوامل الإنتاج، أو المخرجات كالإنتاج.

في ضوء ما سبق، يمكن للباحث تعريف الموازنة بأنها ترجمة الأهداف التنظيمية الكلية للمنظمة على صورة وحدات مالية يتم استخدامها كمعايير أو أهداف للأداء، ويتم بعد ذلك قياس الأداء الفعلي وتقييمه بالمقارنة مع الأداء المخطط.

وقد أورد لطفي (2011، 29-30) بأن الموازنة يتم إعدادها لوحدة محاسبية معينة شأنها في هذا شأن المحاسبة المالية ، وقد تكون هذه الوحدة المحاسبية قسماً من أقسام المنشأة، أو إدارة من إدارتها، أو نشاطاً من أنشطتها، أو مشروعاً من مشروعاتها، أو المنشأة ككل، أو قطاعا من قطاعات الدولة، أو الدولة ككل، فالمهم هو تحديد بداية ما هي وحدة المحاسبة أو بالأحرى وحدة الموازنة ، ثم

بعد هذا يتم البدء في إعداد الموازنة. ومن ناحية أخرى فإن كثيراً من الأرقام المالية قد لا يكون لها أي معنى ما لم تحدد المدة التي تعكسها، وبالتالي فإن الموازنة يجب أن تغطي فترة محددة في المستقبل بالطبع، هذه الفترة قد تكون قصيرة الأجل –سنة أو ربما أقل (نصف سنوية أو ربع سنوية شهرية أو حتى أسبوعية وبالذات لبعض العناصر الهامة مثل تخطيط التدفق النقدي) ، وقد تكون طويلة الأجل تغطي ثلاث أو خمس سنوات أو ربما أكثر، ومن المتعارف عليه أن الموازنات قصيرة الأجل تكون أكثر تفصيلاً من الموازنات طويلة الأجل، حيث أن الموازنات طويلة الأجل تكون عادة عبارة عن الخطوط العريضة لخطة المنشأة في المستقبل.

أنواع الموازنات:

أورد سلوم ودرويش (2009، 12-23) عدداً من التصنيفات لأنواع الموازنات ، وعلى النحو الآتي:

1. **الموازنة التقليدية (موازنة الاعتمادات):** يتم إعداد هذا النوع من الموازنات على أساس تقدير النفقات وفقاً لبنود يمثل كل منها نوعاً من أنواع الصرف ، حيث تعتبر أنواع المصروفات هي المدخلات لهذه الموازنة ، ويتم توزيعها على مستوى الوحدات المنفذة ، ويتم تقسيم المصروفات إلى فقرات أكثر تفصيلاً، كالرواتب وما يتعلق بها والسلع وأنواعها والصيانة وغيرها. كما يسمى هذا النوع من الموازنات بموازنة الرقابة ، لأنها تهدف الى فرض رقابة مركزية على الانفاق العام، ويتم تقدير النفقات والإيرادات طبقاً لذلك ، ولا بد من تحقيق تلك التقديرات عند تنفيذ

الموازنة والإبلاغ عن الانحرافات ، ولذا تحتاط الوحدات لتقديراتها من المسا ءلة برفع حجم التقديرات للنفقات وتقوم بعملية عكسية بالنسبة للإيرادات . ومن أهم الانتقادات الموجهة لهذا النوع من الموازنات تركيزها على النواحي المالية والقانونية في مجال الرقابة ، وعدم توفيرها معلومات وبيانات في دعم القرارات وخاصة وظيفة التخطيط.

2. **موازنة البرامج والأداء:** يوضح هذا النوع من الموازنات الأهداف المحددة للوحدات معبراً عنها على شكل برامج ومشروعات محددة، حيث يتم تبويب الموازنة حسب الوظائف الأساسية للوحدات تبعاً للبرنامج، ثم تحديد البرامج المدرجة تحت كل وظيفة ، ويجوز أن تنفذ الإدارة الواحدة أكثر من برنامج ، كذلك أ ن تنفذ أكثر من إدارة برنامج واحد، ثم يتم التبويب طبقاً لطبيعة النفقة، أي عند التنفيذ لا بد من تمويل البرامج وعليه تدرج اعتمادات كل برنامج طبقاً لطبيعتها. ولعل من أهم السلبيات التي ترافق تطبيق هذا النوع من الموازنات صعوبة تحديد الأهداف لجميع الأجهزة الحكومية تحديداً دقيقاً وخصوصاً الوحدات الصغيرة منها ، وصعوبة تحديد وحدات الأداء للنشاط الإداري حيث تفتقد بعض هذه الأنشطة الى وجود مقاييس مادية ملموسة لقياس الأداء أو مدى الانجاز.

3. **موازنة التخطيط والبرمجة :** يمتاز هذه النوع من الموازنات بكونه طريقة فنية للتخطيط بشكل جوهري هدفها الرئيس ترشيد عملية صناعة السياسة ، عن طريق توفير معلومات وبيانات ذات صلة بالتكاليف والمنافع للبدائل المختلفة لأغراض تحقيق الأهداف المتوخاة وقياس المخرجات

لتسهيل عملية تحقيق هذه الأهداف بشكل أكثر فاعلية ، حيث تقوم هذ الموازنات بمعالجة القصور في موازنة البرامج والأداء في الربط بين الموازنات الفرعية للوحدات الإدارية وبين الأهداف القومية ، واقتصار موازنات البرامج والأداء على الأجل القصير فقط وعدم وجود المفاضلة بين البرامج لاختيار الأفضل منها . ومن أهم سلبيات تطبيق هذا النوع من الموازنات صعوبة تحديد الأهداف وصياغتها سواء كانت رئيسية أو فرعية وترجمتها على شكل برامج وأنشطة، إضافة الى صعوبة تحديد الأولويات، وصعوبة توفير المعايير والمؤشرات الاقتصادية والمالية اللازمة لتحديد كلف البدائل وتقويم كفايتها لاختيار البديل الأفضل.

4. **موازنة الأساس الصفري :** يتطلب هذا النوع من الموازنات إعادة تقييم جميع البرامج والأنشطة خلال إعداد الموازنة، وتبدأ كل الوحدات بإعداد موازناتها التشغيلية للفترة القادمة من افتراض عدم وجود أي برنامج أو نشاط سابق ، أي تبدأ من البداية وتضع كلفة البرامج والأنشطة المتوقعة و اختيار الأفضل بأقل كلفة وبأعلى منفعة ، وتقوم هذه الموازنة بحصر النفقات المختلفة وتبويبها بصورة حيث يمكن التحكم فيها وربطها مع الإدارة العليا حيث القرارات المستمرة، وبالتالي هناك إمكانية أكبر على انجاز المهام والأنشطة بفاعلية وكفاءة أكبر . ومن أهم سلبيات هذا النوع من الموازنات أن إعدادها يكلف وقت وجهد قد لا تستطيع التوفيق به الوحدات والمخطط المالي.

5. **الموازنة التعاقدية :** يقوم مفهوم هذه الموازنة على أن تكون العلاقة بين الاجهزة التنفيذية والحكومية علاقة تعاقدية يتم بمقتضاها تنفيذ مهام محددة قابلة للقياس الكمي مقابل مبالغ محددة تدفعها الحكومة قبل وأثناء وبعد تنفيذها على ما اتفق عليه، أي أنها نظام لعقد صفقات بين جهة منفذة والحكومة ، وبموجب هذا المفهوم تقوم الحكومة بطرح مشاريعها وبرامجها المستقبلية لغرض الفوز بمتعاقدين ينفذون تلك المشاريع والبرامج بـأقل كلفة ممكنة وفي الوقت المناسب، بشرط أن تحقق تلك البرامج والمشاريع الأهداف المخطط لها . أما المؤشرات السلبية لهذا النوع من الموازنات فلم تظهر كثير منها لحد الآن نظراً لحداثة هذا النموذج و إن كانت الشكوى مستمرة من غياب المعلومات في قطاع الحكومة وعدم وجود دراسات جدوى للمشاريع والبرامج الحكومية.

من جهة أخرى، فقد أورد حماد (2010، 594-596) ثلاثة أنواع على الأقل للموازنات، وهي موازنات مفروضة، وموازنات استشارية، وموازنات تشاركية، وعلى النحو الآتي:

1. **الموازنات المفروضة:** يعد هذا النوع من الموازنات بمثابة خطة تفرضها الإدارة العليا أو لجنة الموازنة في المنظمة على الإدارة الوسطى والإدارة الدنيا، كما تُعرف بمنهج الاتجاه من أعلى إلى أسفل حيث أن كل القرارات يتم اتخاذها بواسطة الإدارة العليا دون استشارة المستويات الأدنى في المنظمة، ومن أبرز مزايا هذ النوع من الموازنات بأنه أقل تكلفة ويوفر الوقت بسبب اشتراك عدد محدود من الأفراد في إعداد الموازنة، كما أن من ميزاته تبني المنهج الشامل أو

العريض، حيث أن احتمال معاناة الإدارة العليا من اعتبارات محاولة تحقيق أهداف ضيقة يكون أقل. إلا أن من أهم عيوب هذا النوع من الموازنات أنها تتعارض مع مبادئ التفويض، فالأفراد القريبون من العمل يكون شعورهم بالمواقف أفضل ومن ثم يكونون أكثر واقعية عند إعداد الموازنات من الأفراد البعيدين عن المشهد بعدة مستويات إدارية، كما تنعدم المشاركة في وضع خطط كمية للمستقبل في هذه الموازنات، حيث أن الإدارة عند المستويات الدنيا لا تشعر دائماً بالالتزام الكامل تجاه أهداف وسياسات الإدارة العليا، وينظر لأهداف الموازنة على أنها أهداف الإدارة العليا وليس كل أعضاء المنظمة، وقد اتبعت بعض المؤسسات الناجحة مثل جنرال الكتريك وبوينج أسلوب الموازنة هذا.

2. **الموازنات الاستشارية:** في هذا النوع من الموازنات تطلب الإدارة العليا من مرؤوسيها مناقشة أفكارها وأهدافها ولكن دون اتخاذ قرار مشترك، حيث تحصل الإدارة العليا على أفكار من الإدارة الوسطى والدنيا ولكن هي التي تضع الموازنات النهائية، وتعتبر تحسين للموازنات المفروضة حيث أن هذا الأسلوب يدفع الإدارة الوسطى والدنيا إلى الاعتقاد بأن لها رأي وكلمة في الموازنات، وهناك منهج مشتق من المنهج الاستشاري معروف باسم Pseudo on Saltation Participation يعطي فيه صغار المديرين الانطباع بأن مدخلهم سوف يستخدم في الموازنات النهائية برغم أن الإدارة العليا ليس لديها مثل هذه النية، ومثل هذه الموازنات تؤدي في الغالب إلى شعور الموظفين بالإحباط وإضعاف روحهم المعنوية.

3. **الموازنات التشاركية:** يشترك في إعداد هذا النوع من الموازنات كل مستويات الإدارة ، حيث تأتي المعلومات من المستويات الأدنى للإدارة وتصل إلى القمة، ولهذا السبب يعرف هذا المنهج أحياناً باسم المنهج المتجه من أسفل إلى أعلى، وتكمن الميزة الرئيسية لهذا المنهج في إمكانية تحقيق أهداف الموازنة، ونظرا لأن الموازنات يتم إعدادها على أساس المعلومات المقدمة بواسطة الأفراد المتأثرين بالموازنات، فإن الأفراد يشعرون بالاهتمام والمشاركة، ويكتسبون شعوراً بالالتزام غير موجود في الموازنات المفروضة والموازنات التشاركية ، وواقعية بدرجة أكبر أيضاً لأنها مبنية على معلومات مقدمة من أفراد قريبين من بيئة العمل الذي تجري عليه الأحداث، إلا أن الموازنات التشاركية لا تخلو تماماً من المشاكل، فهي مكلفة وتتطلب وقتاً طويلاً، وتتضمن المشاركة كافة الأفراد الذين يشعرون بأنهم مهمون من خلال المشاركة في عملية الموازنة ، وبذلك فإنهم يضيفون إلى الوقت والموارد المتفقة على إعداد الموازنات، علاوة على ذلك، قد ينظر المديرون عند المستويات الأدنى نظرة ضيقة نوعاً لأنشطتهم ويتجاهلون تأثير أنشطتهم على الإدارات أو القطاعات الأخرى في الشركة، وأخيراً فإن المشاركين من خلال رغبتهم في حماية مشروعاتهم والظهور بمظهر الناجحين في النهاية قد يلجؤون إلى تضخيم تقديراتهم أو تقليلها، وبدلاً من احتوائها على تقديرات واقعية، ينتهي الحال بالموازنات إلى أن تكون مبنية على الأرقام كما يريدها المديرون أن تكون وليس كما ينبغي أن يروها.

وعلى الرغم من التفصيل السابق لأنواع الموازنات إلا أن أنواع الموازنات تختلف وتتعدد تبعاً لعوامل عدة، حيث من الممكن أن تتعدد أنواع الموازنات تبعاً للفترة الزمنية التي تغطيها، أو تبعاً لطبيعة النشاط الاقتصادي، أو تبعاً للموضوعات التي تغطيها الموازنات، أو تبعاً للوحدة المحاسبية التي يتم إعداد الموازنة على أساسها، أو تبعاً لمستوى النشاط الذي يتم إعداد الموازنة على أساسه.

الخصائص الرئيسة للموازنة:

أورد عبد الله (2010، 175) عدداً من الخصائص الرئيسة التي تتمتع بها الموازنة الحكومية، وعلى النحو الآتي:

1. هي وثيقة رسمية تحدد النشاط المالي للحكومة لفترة زمنية قادمة.
2. يتم إصدارها بموجب بقانون تصادق عليه السلطة التشريعية.
3. هي وسيلة للتخطيط المالي قصير الأجل حيث تغطي سنة مالية قادمة.
4. هي وسيلة رقابية حيث تمثل الأداء المخطط له، وتتم مقارنته بالأداء الفعلي وحصر الانحرافات وبيان أسبابها ومعالجتها للاستفادة منها في عمليات التخطيط اللاحقة.
5. تعكس السياسات المالية العامة للدولة والأسبقيات والتطلعات التي تسعى الحكومة إلى تحقيقها خلال الفترة المالية القادمة.

كما أضاف عبد الله (2010، 176) عدداً من القواعد التي تحدد الخصائص الأساسية للموازنة تبعاً لأغراضها، وعلى النحو الآتي:

1. قاعدة سنوية الموازنة: يتم في هذه القاعدة تقدير نفقات وإيرادات الدولة عن سنة مالية قادمة.
2. قاعدة عمومية الموازنة (الشيوع): حيث يتم تقدير كافة الإيرادات دون ربطها ببعضها البعض، أي عدم تخصيص إيراد معين لنفقة معينة أو نشاط معين وإنما تستخدم جميع الإيرادات العامة في تغطية النفقات العامة.
3. قاعدة وحدة الموازنة: حيث يتم تقدير كافة الإيرادات والنفقات العامة في ذات الموازنة الموحدة مما يساعد على تحقيق الرقابة على المال العام ويسهل عملية حصر العجز أو الفائض في الموازنة. وهكذا يتم إدراج جميع نفقات الحكومة وإيراداتها في وثيقة واحدة بغض النظر عن طبيعة نشاط الوحدات الإدارية الحكومية.
4. قاعدة شمولية الموازنة: يجب عدم إجراء أي تقاص بين الإيرادات والنفقات التي تم تكبدها في تحصيل هذه الإيرادات مما يساعد في الرقابة على التنفيذ ومنع التبذير في المال العام.
5. قاعدة توازن الموازنة: يجب أن يتساوى جانبا الموازنة حسابياً من خلال العلاقة بين النفقات العامة والإيرادات العامة بالتساوي أو بالعجز (زيادة النفقات عن الإيرادات) أو الفائض (زيادة الإيرادات عن النفقات).
6. قاعدة الوضوح والمرونة: حيث يتم تبويب الموازنة وتقسيمها إلى عدة أبواب وفصول ومواد، كما أن مرونة تسمح بالانتقال بين هذه التقسيمات وفقاً لصلاحيات حددها قانونها.

وظائف الموازنة:

تتعدد وظائف الموازنة وتختلف تبعاً لاختلاف الوظائف التي يتم إعدادها من أجلها، وذلك على النحو الآتي: (المعايطة، 2011، 214)

1. **الوظيفة التخطيطية:** تؤدي عملية التخطيط المنسقة التي تقوم بوضع أهداف المنظمة إلى تمكين المسؤولين في الوحدات الإدارية أو الفنية والأكاديمية من وضع الأهداف بما يتفق وتحقيق الأهداف العامة، وبالتالي تحضير خططهم التفصيلية لتحقيق الأهداف التي وضعوها، وللتأكد من أن الخطط التفصيلية والأهداف الفرعية متفقة مع الأهداف العامة للمنظمة.
2. **الوظيفة الرقابية:** تتمثل هذه الوظيفة في مقارنة بيانات الموازنة المقدرة بنتائج التنفيذ الفعلي، وهذه المقارنة تقدم دورياً من خلال ما يسمى بتقارير الأداء.
3. **وظيفة تقييم الأداء:** تتمثل وظيفة تقييم الأداء المرتبطة في الموازنة في ملاحظة التطور الذي حققته المنشأة في سعيها نحو الأفضل ، مما يساعد على ايجاد نوع من التنافس بين الأقسام والإدارات المختلفة للمنشأة، وهذا بدوره يدفع المنشأة لتحسين مستوى أدائها، حيث تعبر الموازنة عن الخطط في صورة كمية لفترة زمنية محددة في المستقبل وهذا ما يزيد أهميتها في عملية التقويم لأنها تحدد معايير أو مقاييس الأداء خلال فترة الموازنة ، مما يساعد على قياس الانحرافات عن الأداء الفعلي والمطلوب بالموازنة، وبالتالي معالجة تلك الانحرافات.

أما لطفي (2011، 65) فقد حدد وظائف الموازنة متضمناً كافة مراحل إعدادها ، ابتداءً من كونها مجرد أفكار مبدئية حتى يتم اعتمادها من السلطات العليا وتقريرها، ومن ثم فإن معظم الوقت والجهود عند إعداد واستخدام الموازنة يكاد في معظمه بذلك في مرحلة التخطيط، على اعتبار أن التخطيط الجيد يمكن تحقيق رقابة فعالة، فالرقابة بالموازنة تشير إلى مقارنة نتائج الأداء الفعلي بالأداء المخطط والمستهدف طبقاً لما تضمنته الموازنة من معايير للإدارة وحيث يمكن تحديد انحرافات التنفيذ عما هو مخطط عن طريق تقارير الأداء تشخيص أسبابها واتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية. وبوجه عام يعد التخطيط بالموازنة أكثر قبولاً لدى الكثيرين من الرقابة بالموازنة، حيث يكون من السهل تخطيط الأعمال مقارنة بتفسير أسباب انحرافات التنفيذ عن الخطة. ومع ذلك فإن العمل الرقابي يعد وسيلة هامة لتفادي انحرافات في المستقبل وهو ما يسمى بالتغذية العكسية للمعلومات عن طريق الموازنة.

أي إن عملية إعداد الموازنات التخطيطية بصورة فعالة يقتضي ضرورة استنادها إلى نظم محاسبية تحقق لها الفعالية والكفاءة في تحقيق أهدافها، كوجود نظام جيد للتكاليف المعيارية ونظام للتقارير ومحاسبة المسؤولية، ونظام للمشاركة في إعداد الموازنة يساهم به أفراد المنشأة لإبداء الرأي في تفاصيل الموازنة وبناء تقديراتها.

وفي تناول آخر لوظائف الموازنة، أورد حلس (2006، 137) أن التخطيط يعد أحد أهم وظائف الموازنة، كما أنها تستخدم كأداة رقابية على كافة أنشطة وأقسام المنظمات، حيث يتم في

مرحلة الرقابة مقارنة الأداء الفعلي للمنظمة مع الأداء المتوقع لها، كذلك تستخدم الموازنة كأداة لتقييم الأداء الخاص بالأفراد في أقسام المنظمة المختلفة، وبالتالي وضع اقتراحات لتحفيز أداء العاملين بناءً على ما تم تقييمه، كما أن من وظائف الموازنة تسهيل انسجام وارتباط أداء الأقسام المختلفة في المنظمة، وذلك عبر تحديد حجم النشاط المتوقع للفترة القادمة يستطيع كل قسم تحديد المطلوب منه بهدف الوصول بالمنظمة إلى الهدف المحدد بالموازنة. كما تستطيع المنظمة من خلال الموازنة توزيع مصادر التمويل والتشغيل المحدودة على الأقسام والوحدات المختلفة حسب حاجة وأهمية الدور الذي يقوم به كل قسم بما يضمن حسن سير أعمال المنظمة وتحقيق أهدافها.

مراحل الموازنة العامة:

تتمثل مراحل الموازنة العامة التي تمر بها الموازنة من نقطة الإعداد حتى الانتهاء من إعداد الحساب الختامي على النحو الآتي: (عبد الله، 2010، 180-181)

أ. مرحلة التحضير والإعداد: تقوم السلطة التنفيذية في هذه المرحلة بإعداد تقديرات النفقات والايرادات العامة كونها أقدر الجهات على وضع هذه التقديرات وتحديد الأولويات بسبب توفر الإمكانات والخبرات والكفاءات لديها، وإلمامها بمقدرة الحكومة المالية لما لديها من معلومات وبيانات عن الجوانب المتعلقة بالاقتصاد الوطني من ناحية، والوعي بحاجات المواطنين من ناحية أخرى.

ب. مرحلة الاعتماد والمصادقة: في هذه المرحلة يتم عرض مشروع الموازنة على السلطة التشريعية للمناقشة والدراسة والتحليل، وبعد إجراء التعديلات (إن وجدت) تصادق السلطة التشريعية على المشروع ليصبح بعد ذلك قانوناً ملزماً للسلطة التنفيذية.

ج. مرحلة تنفيذ الموازنة: وتتولى السلطة التنفيذية مسؤولية هذه المرحلة من خلال وزارة المالية، والتي تقوم بإبلاغ الوحدات الإدارية الحكومية بموازناتها المعتمدة للالتزام بالإنفاق على الخدمات والأنشطة والمشاريع الواردة في قانون الموازنة بجباية الإيرادات العامة من مختلف مصادرها.

د. مرحلة الرقابة والتقييم: تقوم وزارة المالية في نهاية السنة المالية بإعداد الحساب الختامي الذي يبين النفقات المخصصة مقارنة بالنفقات الفعلية، وكذلك الإيرادات المقدرة مقارنة بالإيرادات الفعلية مع بيان أية فروقات بينهما، ويتم عرض هذا الحساب على السلطة التشريعية لاتخاذ إجراءات المحاسبة والمساءلة للسلطة التنفيذية.

تحديات إعداد موازنات المنظمات غير الهادفة للربح:

أورد حماد (2010، 378) بعض التحديات التي تواجه إعداد الموازنات في قطاع المنظمات غير الهادفة للربح، وعلى النحو الآتي:

1. تخطيط الموازنة: ضعف الدافع لتحقيق ربح في هذا النوع من المنظمات يزيد الحاجة إلى أن تضع هذه المنظمات أولوياتها قبل وضع الموازنة وتطويرها.

2. موازنة الإيرادات: صعوبات خاصة في توقع الإيرادات والاعتراف بها ووضع موازنة الإيرادات.
3. موازنة المصروفات: صعوبات في توافق المصروفات المستنفذة ف ي تقديم الخدمات مع تلك الإيرادات التي تدعم هذه الخدمات.
4. قياس الفعالية والرقابة: صعوبات في قياس مدى الفعالية في تلبية مستويات الخدمة المطلوبة في الموازنة.
5. مرونة الموازنة: صعوبات في تعديل موازنات المنظمات غير الهادفة للربح غالباً، وعند وضعها سنة بعد أخرى فإنها تميل إلى أن تتجدد على أساس متزايد.
6. المشاركون في الموازنة: يشارك في إعداد موازنة هذا النوع من المنظمات أفراد لهم خلفيات وأهداف مختلفة كثيراً.
7. هيكل المنظمات غير الهادفة للربح: في أغلب الحالات يكون هيكل المنظمات غير الهادفة للربح معوقاً لوضع نظام موازنة فعال.
8. التطبيقات المحاسبية للمنظمات غير الهادفة للربح: نظم وممارسة المحاسبة المالية للمنظمات غير الهادفة للربح يمكن أن تؤدي إلى نقص منفعة معلومات الموازنة.
9. متطلبات التقارير الخارجية: متطلبات التقارير لأطراف خارجية غالباً ما تؤثر على الممارسات الداخلية للموازنة بالمنظمات غير الهادفة للربح.

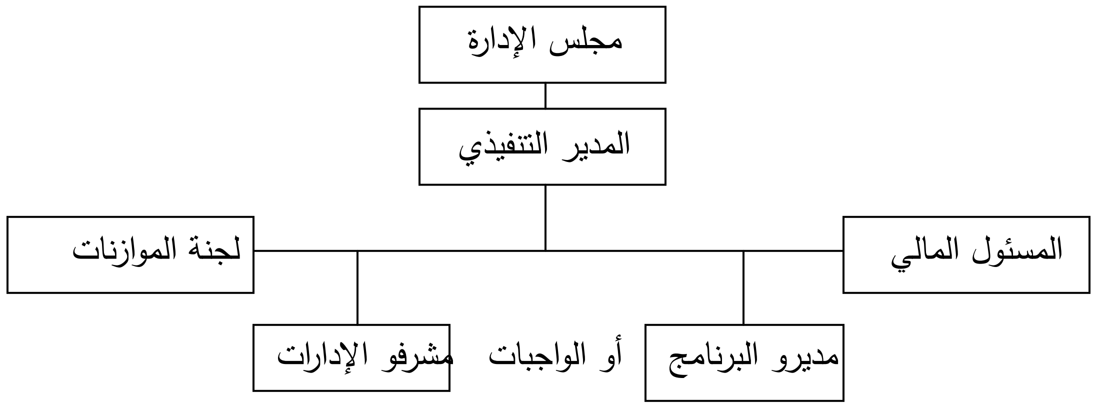
هيكل المنظمات غير الهادفة للربح وعلاقته بإعداد الموازنة:

تواجه المنظمة غير الهادفة للربح بعض المعوقات في إيجاد نظام موازنة فعال، ومرد ذلك بشكل رئيس قد يكون بسبب عدم وجود هيكل مسئولية يعتمد عليه، فنظام محاسبة مسئولية الموازنة يقسم المنظمة إلى وحدات عمل فعالة ويسند المسئولية الفردية لكل نشاط للوحدة، ويصنف التكاليف إلى تكاليف خاضعة للرقابة وتكاليف غير خاضعة للرقابة، وهذا الهيكل يتوافق مع الطريقة التي تراقب بها المنظمة الأعمال اليومية، وهو يضاعف السلسلة الرسمية للسلطة ويستخدم كأداة للمديرين لرقابة ذلك الجزء من المنظمة الذين يكونون مسئولين عنه، وهذا المفهوم موضوع للمنظمات غير الهادفة للربح كما هو الحال بالنسبة للمنظمات الهادفة للربح (حماد، 2010، 411).

وكثير من المنظمات غير الهادفة للربح اعترفت بأنه رغم أن موازنة المسئولية تعتبر أداة جيدة لرقابة النفقات (المدخلات) ، إلا أنه لا يوفر رقابة كافية على الخدمات التي تؤديها المنظمة (المخرجات)، وهذا الاعتراف عزز التفكير بالنسبة للبرامج، ويمكن أن تكون معلومات البرنامج الدقيقة ذات منفعة كبيرة لمنظمة في كل تخطيطها وإجراءات موازنتها ، وحتى ينجح نموذج هيكل البرنام ج (حماد، 2010، 411-412).

ويوضح الشكل التالي هيكل المنظمات غير الهادفة للربح من حيث مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، وعلاقتهما بكل من المسئول المالي ولجنة الموازنات في المنظمة، ومديرو البرامج ومشرفو الإدارات، وعلى النحو الآتي:

الهيكل



شكل رقم (2)

هيكل المنظمات غير الهادفة للربح وعلاقته بإعداد الموازنة

المصدر: (حماد، 2010، 413)

وفي هذا الهيكل يقوم مجلس الإدارة بوضع السياسات المؤثرة على الموازنة، كما يتولى المسئولية النهائية عن الموازنة، ويمتلك سلطة المراجعة النهائية، أما المدير يشرف على وضع توجهات الموازنة، ومراجعة واعتماد الموازنة الموحدة وتقديمها إلى مجلس الإدارة، في حين يتولى المدير المالي تنسيق وضع الموازنة وإصدار توجهاتها ودليلها، كما يقوم بمراجعة وتوحيد موازنات البرنامج، في حين يتولى مدير البرنامج أو مشرف الإدارة إعداد الموازنات التفصيلية طبقاً للإجراءات الموضوعة، والمساعدة في أي تعديل مطلوب على الموازنة التفصيلية، إضافة لمسئوليته التشغيلية عن الموازنة.

ويتضح مما سبق عرضه في هذا المبحث الخاص بالموازنات أن الموازنة هي عملية تسعى من خلالها المؤسسة إلى وضع ترجمة كمية لكل المشروعات والأنشطة الواردة في خطتها، سواء في صورة مالية أو في صورة عينية ، وأن اختلافات تقسيم الموازنات تبعاً للأغراض المعدة من أجلها هو أمر في نهاية المطاف لا يغير من حقيقة وظيفة الموازنة الرئيسة.

المبحث الثاني

الانحرافات

مقدمة:

يحدد كل انحراف بالفرق بين قيمة محددة على أساس نتيجة فعلية، والقيمة المقابلة لها بالموازنة، بمعنى القيمة الفعلية لشيء ما وقيمته المفترضة طبقاً للموازنة ، وتمثل القيمة المخططة بالموازنة نقطة مرجعية لأيّ مقارنات يمكن أن تتم.

ويعني تحليل الانحرافات تلك المراحل في تحليل الفروق بين التكاليف المقدرة لمستوى النشاط الفعلي والتكاليف الفعلية المترتبة على نفس مستوى ذلك النشاط، ومعرفة الأسباب التي أدت لحدوث مثل هذه الانحرافات، وذلك بهدف اتخاذ إجراءات مصححة لتجنب حدوث مثل هذه الانحرافات في المستقبل (عبد الجبار وعبد الغني، 2008، 5).

ونتيجة ظهور الانحرافات في مجالات معينة لم تنفذ كما هو متوقع لها، فإن هذا الأمر يمكّن إدارة المنظمة من اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة، حيث أن ظهور مثل هذه الانحرافات يرشد الإدارة للبحث عن تفسيرات أو إيضاحات لاتخاذ إجراءات تصحيح مبكرة لها، كما يتم استخدام الانحرافات في عملية تقييم الأداء للأفراد ووضع برامج تحفيزية لهم بناءً على ذلك، ومن جهة أخرى تقوم الانحرافات في بعض الأحيان بدور في الاستراتيجية الخاصة بمنتج ما، فظهور عيوب زائدة في أحد المنتجات قد يلفت نظر الإدارة إلى إعادة التفكير في تصميم هذا المنتج وتقييم استراتيجياته.

حساب وتحليل الانحرافات:

تتمثل الخطوة الأولى من هذه العملية في حساب قيمة الانحرافات، ففي حال وجود انحرافات ضئيلة الأهمية لن تكون هناك ضرورة ملحة لاتخاذ أية إجراءات تصحيحية، أما في حال كانت الانحرافات كبيرة الأهمية فإن المحاسب الإداري يقوم بتحليلها لتحديد أسبابها مما يساعد على تحديد المنطقة أو الأنشطة التي تحتاج إلى المزيد من عمليات الرقابة، وبالتالي تحديد الإجراءات التي يجب اتخاذها لتصحيح الأوضاع الخاطئة، حيث يتم في هذه المرحلة حساب الانحراف لكل فئة من فئات التكاليف الكلية للمواد المباشرة، كما يتم أيضاً حساب الانحراف لعناصر كل فئة من هذه الفئات مثل انحراف السعر والكمية المستخدمة لكل نوع من أنواع المواد المباشرة، وكلما ازدادت درجة التفصيل عند تحليل الانحرافات كلما كانت هناك فاعلية أكبر في رقابة التكاليف (ريشو، 2010، 279).

ويتضح مما سبق أنه على الرغم من أهمية تحديد قيمة الانحراف وأسبابه إلا أن ذلك لا يعني شيئاً في حد ذاته لمنع حدوث الانحراف مستقبلاً وتكراره، بل أن الأمر يتطلب ضرورة تحديد وتنفيذ الإجراءات التصحيحية الملائمة، وهو ما يتطلب من ناحية أخرى ضرورة تحديد وتحليل المقاييس الأفضل للأداء.

الموازنات والتكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات:

تساعد الخطط الاستراتيجية والموازنات والتكاليف المعيارية المديرين على التخطيط والتحكم في نشاط المنظمة، حيث أن ا لخطط الاستراتيجية هي نقطة البداية ، والموازنات مشتقة من الخطط

الاستراتيجية وتغطي عادة نشاط سنة ما، و يمكن أن تكون موازنة السنة الأولى في خطة ثلاثية أو خماسية، وتترجم المعايير الموازنة إلى المستوى التشغيلي ويساعد تحليل الانحرافات الإنسان على قياس الأداء وتخطيط أهداف الموازنة التالية وتوجيه المديرين إلى المجالات التي تحتاج إلى اهتمام. كما تساعد الموازنات في تحديد معايير الأداء التي تزود المديرين التشغيليين بقواعد إرشادية عما يمكن توقعه أنها أسس محاسبة المسئولية التي تقيس أداء المديرين على أساس ما يراقبونه فعلياً، وبرغم أن المعايير والتكاليف المعيارية كثيراً ما يتحدث عنهما على أنهما شيئاً واحداً، إلا أن تجدر الإشارة إلى أن هناك فرقاً بين المعايير والتكاليف المعيارية ، ويمكن اعتبار التكاليف المعيارية ترجمة للمعايير إلى إطار محاسبي أو لغة نقدية (حماد، 2010، 17).

خصائص وسمات المعايير الفعالة والانحرافات المبلغ عنها:

أورد حماد (2010، 18-19) عدداً من الخصائص والسمات الواجب توافرها في المعايير والانحرافات المبلغ عنها، وعلى النحو الآتي:

1. الإبلاغ عن الانحرافات يمكّن الإدارة من معرفة بداية خروج التكاليف عن نطاق السيطرة في وقت مبكر قدر الإمكان، فيتم اتخاذ خطوات لمواجهة المشكلة والسيطرة عليها في أسرع وقت ممكن، والإبلاغ عن الانحرافات مرة واحدة في الشهر قد لا يكون إجراءً سريعاً بما يكفي.
2. تحليل الانحرافات التي تم الإبلاغ عنها إلى بنود ومفردات بحيث لا تلغي الانحرافات الفردية بعضها بعضاً أو تعوضها، وحتى يكون بالإمكان تحديد مصادر الانحرافات بسهولة أكبر.

3. ضرورة قيام المعايير على بيئة العمل الحالية وليس على الأرقام التاريخية وحدها، حيث من الممكن أن تكون خبرة العاملين قد ازدادت، وتكلفة المواد قد ارتفعت ، والآلات أصبحت أكثر تقدماً، وعوامل مثل هذه يمكن أن تجعل المعايير قديمة.

4. تعاون كل الأطراف المعنية مثل المهندسين وإدارات المشتريات والمحاسبين وكذلك أفراد الإنتاج في عملية الإعداد ، وعملية كما ينبغي أن يتضمن وضع المعيار كل العاملين التنفيذيين ذوي الصلة المباشرة، ودور المحاسبة هو ترجمة المعايير إلى نقود، والإبلاغ عن الانحرافات، فإشراك المتأثرين بالمعايير قد يزيد من محاولتهم الوفاء بها.

5. الإبلاغ المرتبط بالمعايير ينبغي أن يكون ذا تكاليف فعالة، وينبغي ألا تكون موارد القيام به أكثر مما سيوفره.

6. ينبغي أن تكون التقارير وثيقة الصلة وقابلة للفهم وبلغة يمكن للمستويات المختلفة داخل المنظمة أن تفهمها، ذلك أن هذه التقارير في أغلب الأحيان تكون موصوفة بلغة متعلقة بالمحاسبين فقط.

ويتضح مما سبق أ ن المعايير عموماً مشتقة من الموازنات، ويتمثل دورها في كشف ما إذا كانت الموازنة يجري تنفيذها وفقاً لما هو مخطط له، أي أنها أدوات ضرورية للرقابة والتحكم الإداري وعنصر جوهري في عملية إعداد الموازنة.

رقابة الموازنة على الانحرافات:

على الرغم من بعض التداخل في مصطلحي التخطيط والرقابة، إلا أن التخطيط يشتمل على تحديد الأهداف المستقبلية وإعداد الموازنات المختلفة لتحقيق هذه الأهداف ، في حين تشتمل الرقابة على الخطوات التي تتخذها الإدارة للتأكد من تحقيق وتنفيذ الأهداف المحددة في مرحلة التخطيط، والتأكد من أن جميع الوظائف تتفق مع سياسات المنظمة، ويخدم نظام الموازنة التخطيطية الفعال كلا الوظيفتين: التخطيط والرقابة، والتخطيط الجيد بدون رقابة فعالة يعتبر مضيعة للوقت، ومن جهة أخرى فبدون وضع الخطط مقدماً فلن تكون هناك أهداف تتوجه إليها الرقابة. ويمكن إبراز أهمية الرقابة عن طريق الموازنة من خلال الخطوات التالية: (لطفي، 2011، 150-151)

1. مقارنة النتائج الفعلية بالموازنة وتحديد التغيرات أو الفروق أو الانحرافات (الاستثناءات).
2. تحليل التغيرات.
3. اتخاذ الخطوات التصحيحية المناسبة لمعالجة جوانب الضعف وتشجيع الكفايات.

ويتضح من النقاط السابقة أن الخطوة الأولى من خطوات الرقابة عن طريق الموازنات و التي تمكن الإدارة من التمييز بين النتائج التي تخرج عن النطاق المألوف، تقوم على مبدأ وجود معيار محدد مسبقاً للأداء يمكن من خلاله مقارنة الأداء الفعلي به بهدف تحديد وجود انحرافات من عدمه، وهي الحالة الوحيدة التي يتم من خلالها تحديد وجود استثناءات . ثم تأتي الخطوة الثانية التي تتمثل أهميتها في تحديد أكثر لمناطق الضعف وبالتالي يكون من الأيسر اكتشاف الأسباب التي أدت إلى الاستثناء ،

ولكن اكتشاف الأسباب لا يحدث تلقائياً من تحليل الانحرافات، وإنما من الضروري أن يعقب هذا التحليل دراسة لاكتشاف الأسباب، وبالتالي. وكنتيجة حتمية للخطوتين السابقتين، تكون الخطوة الثالثة في اتخاذ الخطوات التصحيحية المناسبة لمعالجة جوانب الضعف وتشجيع الكفايات.

وظائف الرقابة:

هناك العديد من وظائف الرقابة التي تتنوع من مجال لآخر، كما أوردها السياغي (2007، ص4−5) على النحو الآتي:

1. **الرقابة على الاحتياجات من الموارد والمشتريات:** تتم الرقابة على تكلفة الموارد المباشرة من خلال تقارير الأداء التي تتم إعدادها لكل قسم من الأقسام الإنتاجية التي تستخدم هذه الموارد، ويمكن من خلالها احتساب انحراف التكاليف الفعلية المباشرة عن التكاليف المباشرة.
2. **الرقابة على الأجور:** تتم الرقابة على تكلفة الأجور المباشرة من خلال تقارير الأداء التي تتم إعدادها لكل من الأقسام الإنتاجية التي تستخدم هذه القوى العاملة، ويمكن من خلالها احتساب انحراف تكاليف العمالة المباشرة عن تلك المقدرة لها.
3. **الرقابة على الإنفاق الرأسمالي:** وتتم الرقابة على الإنفاق الرأسمالي من خلال كل من مستوى التكاليف، حيث تنتج الرقابة الحفاظ على تناسق الخطط المالية الموضوعة للمشروعات الاستثمارية ، والتأكد من أنه يتم تنفيذها ضمن الحدود المالية المقررة لها. ومستوى السداد، حيث تتيح الرقابة متابعة التقديرات الموضوعة لعملية السداد مدى تحقيقها، خاصة وأنه من

المتعارف عليه بشكل عام أن التقديرات في مجال المشروعات الاستثمارية غالبا ما يتم تخطيطها لأسباب عديدة. ومستوى الاستلام، حيث ترتبط هذه الناحية الأخيرة من الرقابة بالخطة الأشمل لنشاط المنشأة وتطورها.

4. **الرقابة على التدفق النقدي:** تحتاج المنشأة إلى نظام رقابة فعال على التدفق النقدي وهذا لأن وضع السيولة النقدية في المنشأة يعد هام جداً في سير عملياتها وبسهولة وبدون صعوبات، وذلك من خلال الرقابة اليومية المستمرة على حركة النقد والأرصدة المتاحة للتأكد من أن المنشأة لها قدرة على الوفاء بالتزاماتها الجارية في مواعيدها، والاستفادة القصوى من النقد الفائض وخفض تكلفة التمويل، وكذلك الرقابة الشهرية والدورية على حركة النقد والأرصدة المتاحة ومقارنتها بتلك المقدرة في موازنة التدفق النقدي، وكذا تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها تمهيداً لاتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة الانحرافات السلبية منها، والاستفادة من أسباب الانحرافات الايجابية.

5. **الرقابة على نتائج الأعمال والمركز المالي:** يمثل كل من بيان نتائج الأعمال وبيان المركز المالي خلاصة لكافة النتائج التي ظهرت في تقارير الأداء التفصيلية السابقة ، كما أن الانحرافات التي تظهر عند مقارنة النتائج الفعلية في بيان لنتائج الأعمال بتلك المقدرة في موازنة نتائج الأعمال تشكل خلاصة الانحرافات التي ظهرت في كل من تقارير أداء الإيرادات (المبيعات) والمصاريف، كذلك فان الانحرافات التي تظهر لدى مقارنة الأرصدة الفعلية في

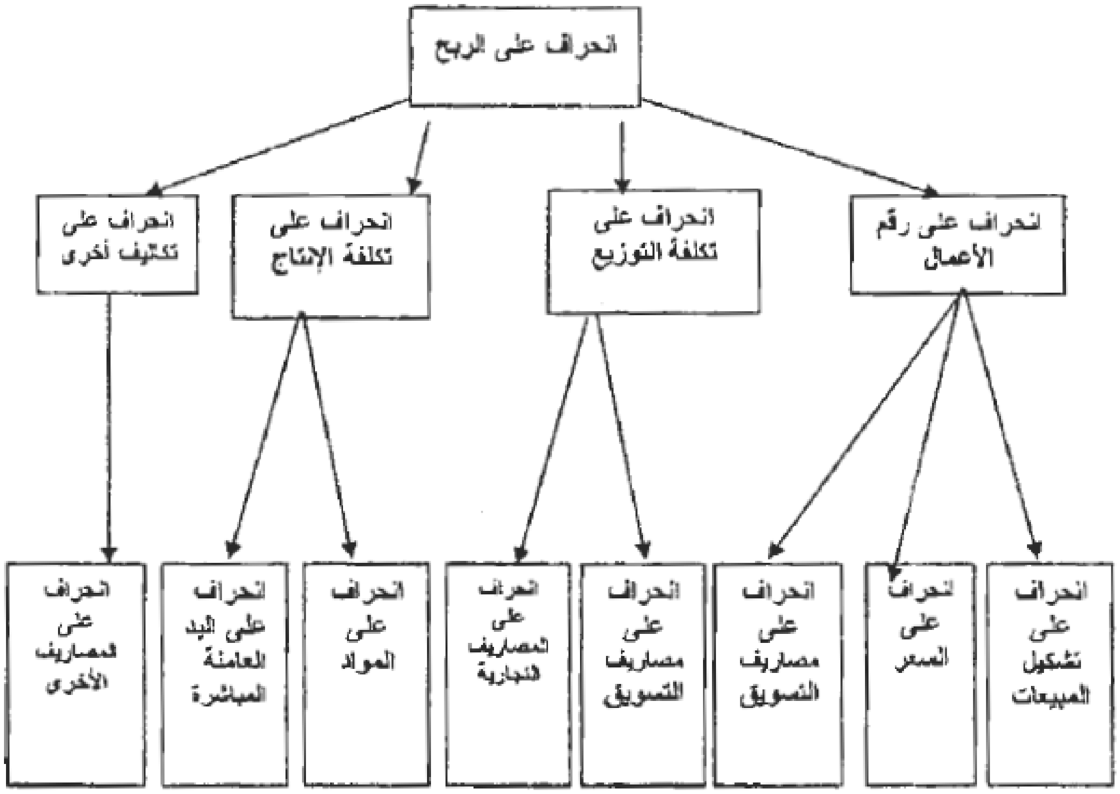
بيان المركز المالي بتلك المقدرة في موازنة المركز المالي تشكل النتيجة النهائية للانحرافات التي ظهرت أيضاً في تقارير الأداء السابقة، بما فيها تقرير أداء التدفق النقدي.

إجراءات الرقابة على الأداء باستخدام الموازنات التقديرية:

أورد الحاج ونور الدين (2009، 100-102) إجراءات الرقابة على الأداء باستخدام الموازنات التقديرية في مراحل ثلاث هي على ما يبدو تشكل أساس إجراءات الرقابة في الموازنات على اختلاف أنواعها، حيث تبدأ هذه الإجراءات بحساب الانحرافات في الموازنات، ومن ثم تقديم تفسير لأسباب هذه الانحرافات، وأخيراً اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لمعالجة هذه الانحرافات، وفيما يلي تفصيل بذلك:

1. حساب الانحرافات في الموازنات:

حيث يتمثل أهم ما تحتويه الرقابة على الأداء بالموازنات في حساب الانحرافات وتحليلها بين ما هو منجز فعلياً وبين ما تم تقديره. وعلى الرغم من أن التكاليف المعيارية توضح الانحرافات في التكاليف، إلا أن الرقابة على الأداء بالموازنات تنصب على الرقابة على مجموع النشاط وليس التكاليف فقط، وتصحح هذه الانحرافات على مستوى النشاط الحقيقي، ويمكن حساب وتحليل الانحرافات رؤساء المراكز من التوجه الصحيح، بالمقارنة مع الأهداف الثابتة. وبصفة عامة يقسم الانحراف الإجمالي على الربح إلى الانحرافات الموضحة في الشكل التالي:



شكل رقم (3)

الانحرافات الإجمالية على مستوى المديرية العامة

المصدر: (الحاج ونور الدين، 2009، 101)

2. تفسير الانحرافات:

يجب البحث عن أسباب هذه الانحرافات، وإذا أمكن شرح الاختلالات حسب كل المستويات (المسؤوليات). هذه الأسباب تمكن مصالح المالية من معرفة الذين لم يحترموا التقديرات، والعمل على

كيفية تحسينها. مع العلم بأن هناك انحرافات موجبة، تسعى الإدارة لدعمها كالانحراف الموجب في قيمة المبيعات، وانحرافات سالبة غير مرغوب فيها، تسعى الإدارة إلى القضاء عليها بعد معرفة أسبابها.

3. اتخاذ الإجراءات التصحيحية:

في هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية والخطوات التنفيذية، لمعالجة هذه الانحرافات ومنع تكرار حدوثها.

قياس الأداء باستخدام الانحرافات:

هناك خاصيتان للأداء يتم تقييمهما بشكل عام ، وهما: الفاعلية، والتي تشير إلى مدى مقابلة الهدف أو الغرض المحدد مقدماً ، والكفاءة، والتي تشير إلى كمية المدخلات المستخدمة منسوبة إلى مستوى معين من المخرجات المحققة، فعندما تستخدم كمية أقل من المدخلات لتحقيق مستوى معين من المدخلات، فإن ذلك يدل على مستوى كفاءة مرتفعة. ويجب بذل العناية الكافية لفهم أسباب الانحراف قبل استخدامه لغرض تقييم الأداء، فلو فرض أن مدير المشتريات نجح في إبرام اتفاقية نتج عنها انحراف سعر في صالح المنشأة، فإن هذا النجاح يمكن أن يرجع إلى واحد من أسباب ثلاثة ، أو يرجع إليها مجتمعة، ولا تعني هذه الانحرافات في هذا الحال بأنها كانت جيدة حتى وإن كانت ايجابية، أما هذه الأسباب فهي: (هورنجرن وآخرون، 2009، 431)

1. فاعلية التفاوض بين مدير المشتريات والموردين.

2. قدرة مدير المشتريات في الحصول على خصم نتيجة الشراء بكميات كبيرة من خلال أوامر شراء أقل، وشراء كميات أكبر من المطلوب في الأجل القصير، ومن ثم تكدس المخزون.

3. قبول مدير المشتريات عطاء من أحد الموردين أقل سعراً مع تجاهل فحص جودة المواد قبل شحنها من المورد.

وبالتالي، فلو أن أداء مدير المشتريات يتم تقييمه على أساس انحراف السعر فقط، عندئذ سيكون التقييم إيجابياً، فالسبب الأول يدعم هذا الاستنتاج، تفاوض مدير المشتريات بفاعلية، بينما السببان الثاني والثالث فيحتويان على مكاسب قصيرة الأجل، وذلك بالشراء بكميات كبيرة، أو أداء جهد أقل عند تنفيذ إجراءات فحص جودة المواد التي تم شراؤها من المورد، مع ذلك فإن هذه المكاسب قصيرة الأجل يمكن أن تقابلها تكاليف تخزين مرتفعة، أو تكاليف فحص مرتفعة، ومعدلات عيوب مرتفعة على خط الإنتاج، ويقود ذلك إلى انحرافات كفاءة للمواد والعمالة المباشرة في غير صالح المنشاة. وبشكل عام، فإن العديد من الشركات تسعى إلى تقييم الأداء على أساس أثر تعرف المدير على إجمالي تكاليف الشركة ككل، وبالرجوع إلى مثال مدير المشتريات، فإن الشركة يمكن في النهاية أن تفقد أموالاً نتيجة السببين الثاني والثالث أكبر من مكاسبها المحققة من انحراف السعر في صالح المنشأة، وبالتالي يجب عدم تفسير الانحراف في صالح المنشأة بشكل أوتوماتيكي على أنه يمثل شيئاً جيداً. وتتمثل منفعة تحليل الانحرافات في أنها تلقي الضوء على جوانب الأداء الفردية، ومع ذلك فلو أن أي مقياس وحيد للأداء، على سبيل المثال انحراف كفاءة العمالة أو تقرير معدل الاستهلاك، ثم

التركيز عليه بأكثر من اللازم، في هذه الحالة فإن المدير قد يسعى إلى اتخاذ قرارات يكون من شأنها تعظيم أو تحسين أدائه مقاساً بهذا المقياس الوحيد للأداء، في الوقت الذي قد يتعارض هذا مع تحقيق الشركة لأهدافها الكلية العامة، وهذا المنظور الخاطئ للأداء، إنما يكون بسبب تصميم مقاييس للأداء ونظم للمكافآت لا تركز بشكل مناسب على أهداف الشركة ككل (هورنجرن وآخرون، 2009، 432).

مسببات الانحرافات:

هناك تأثير للانحرافات من جانب آخر، فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون انحراف كفاءة المواد المباشرة في غير صالح مرتبط بانحراف سعر المواد المباشرة في صالح، والناتج عن شراء مدير المشتريات مواد بسعر أقل وجودة أقل، ويستدعي ذلك عدم تفسير الانحرافات في معزل عن بعضها البعض، فأسباب الانحرافات في أحد أجزاء سلسلة القيمة يمكن أن ينتج عن قرارات اتخذت في جزء أخر من سلسلة القيمة في نفس الشركة أو في شركة أخرى، فانحراف كفاءة استخدام المواد غير المرغوب فيه على خط الإنتاج، من الممكن أن يرجع إلى أسباب تشغيلية عبر سلسلة القيمة للشركة وهي: (هورنجرن وآخرون، 2009، 432)

1. سوء تصميم المنتجات أو العمليات.
2. سوء العمل على خط الإنتاج.
3. تدني مهارات قوة العمل.
4. مشاكل ناتجة عن التعيين غير المناسب للعمال أو الآلات على أوامر تشغيل محددة.

5. جدولة الإنتاج بشكل غير عادي نتيجة قبول أوامر تشغيل عاجلة مطلوبة للسوق.

6. عدم إنتاج موردي الشركة خامات بجودة عالية موحدة.

أوقات فحص الانحرافات:

يقوم الإداريون باتباع قواعد حكيمة فيما يتعلق بأوقات فحص الانحرافات، بالنسبة للعناصر المهمة مثل عيوب المنتج، فإن أي انحراف بسيط يرقى أو يستحق الفحص وإجراءات تصحيح، وبالنسبة لعناصر أخرى مثل تكاليف المواد المباشرة، وتكاليف العمالة، وتكاليف الإصلاح يمكن أن ترقى وتستحق الفحص في ضوء الحد الأدنى لقيمة الانحراف أو نسبة معينة من الانحراف عن الموازنة، وبالطبع فإن انحرافاً بنسبة 4% من تكاليف المواد المباشرة وقدرها مليون دولار، بمعدل 40000$ انحراف، تستحق اهتماماً أكبر من 20% انحرافاً في تكلفة الإصلاح وقدرها 10.000 دولار، بمعدل 2000$ انحراف، لهذا اهتمت الشركات بوضع قواعد لفحص الانحرافات مثل "فحص كل الانحرافات التي تزيد على 5000$ أو 25% من التكلفة المخططة بالموازنة أيهما أقل" ولذلك فإن تحليل الانحرافات يجب أن يخضع إلى اختبار المنفعة–التكلفة شأنها شأن أي جانب من جوانب نظر الرقابة الإدارية (هورنجرن وآخرون، 2009، 435).

ويتضح مما سبق عرضه أن الغاية الأولى من تحديد الانحرافات في المؤسسة تتمثل في تمكين الإدارة من اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تضمن تجنب حدوث مثل هذه الانحرافات في المستقبل.

المبحث الثالث

العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات

الهيكل التنظيمي

المشاركة والاقتناع

الواقعية والشمول

المتابعة

التكنولوجيا

المبحث الثالث

العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات

يتناول هذا المبحث عرضاً للعوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات تبعاً للمتغيرات الواردة في الدراسة، من حيث الهيكل التنظيمي، والمشاركة والاقتناع، والواقعية والشمول، والمتابعة، والتكنولوجيا، وأدوات التحليل المالي، وعلى النحو الآتي:

الهيكل التنظيمي:

إن وجود هيكل تنظيمي مرن يفوض الصلاحيات في المؤسسة هو أمر يساهم في ضبط الانحرافات التي قد تنشأ في الموازنات، حيث أن هذا الهيكل التنظيمي الواضح والمحدد للمسئوليات يعمل على اكتشاف المستوى الإداري المسئول عن الانحراف وبالتالي تصحيحه، ، فالاحتفاظ بمستوى معين من المخزون قد يكون مسؤولية إدارة المشتريات وخاصة في حالة المواد الأولية أو إدارة الإنتاج في حالة المواد نصف المصنعة أو إدارة المخازن في حالة المخزون من السلع النهائية، فإذا حدث تجاوز في مستوى المخزون الواجب الاحتفاظ به يجب معرفة المس ئول عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية لإعادة المخزون إلى المستوى المخطط له، بالإضافة إلى ذلك فإن وضوح درجات المركزية أو اللامركزية والموضوعات الخاصة بتفويض السلطة يؤدي إلى سهولة تحديد المس ئول عن النواحي الرقابية في المستويات الإدارية المختلفة، ولهذا كلما كان الهيكل التنظيمي واضحاً ومحدداً للمس ئوليات كلما سهلت عملية الرقابة وزادت كفاءتها (المفتي، 2007، 4).

المشاركة والاقتناع:

يتمثل الهدف الأساسي من مشاركة الأفراد في إعداد الموازنة في إقناعهم بأهمية وضرورة استخدام الموازنة كأداة لتخطيط أنشطتهم والرقابة عليها ، وذلك فقاً لعدد من الأسس المختلفة وعلى النحو الآتي: (لطفي، 2011، 45)

1. تحديد اتجاهات مستخدمي الموازنة ووعيهم المحاسبي والإداري، مع ضرورة توافر المعلومات الكافية لديهم عن خطط واستراتيجيات المنشأة في الماضي والحاضر والمستقبل، مع شرح كل ما جاء في الموازنة لهم وتبرير أي تعديل يطرأ عليها.
2. وضع أولويات لتحقيق وتنفيذ العناصر الضرورية والحتمية المقترحة في الموازنة ووفقاً لبرنامج زمني يتوقف على حجم الموارد النادرة المتاحة، وهذا من شأنه التأكد من تنفيذ وتحقيق العناصر المهمة والضرورية، وتفادي الأسئلة المحركة والمربكة عند تقييم الموازنة ، وتفادي اتخاذ القرارات التي تتخذ في آخر لحظة.
3. تقييم الموازنة بشكل مهني منظم ومفهوم مع استعداد الإدارة للرد على كل سؤال أو استفسار يتم طرحه بإجابة مناسبة ومرضية، حتى يتم تقبل الموازنة وإدراك أهميتها وضرورتها.
4. تجنب المفاجآت سواء لمقدمي الموازنة أو للجنة مراجعة وتقييم هذه الموازنة، وذلك عن طريق تقديم كافة المعلومات والاقتراحات وفي الوقت المناسب وبالتفصيل المناسب وقبل مرحلة المراجعة النهائية لها.

5. استخدام القياس الكمي للتكلفة والعائد، وغالباً لا يسبب القياس الكمي للتكلفة أي مشاكل تذكر، بعكس القياس الكمي للمنافع الذي قد يكون صعب المنال في أغلب الأحوال خاصة في تلك المنشآت التي لا تهدف إلى تحقيق الربح.

الواقعية والشمول:

يعد مبدأ الشمولية الأسلوب الأمثل لتقرير السياسات الاقتصادية السليمة واتخاذ القرارات الملائمة بشأن دور النظام العام في توجيه الفعاليات الاقتصادية، والمنشآت تعد موازنة واحده تكون شاملة لكل أوجه النشاط وكل قسم يقوم بعمل موازنة فرعية لذلك يجب أن يكون هناك تنسيق بين هذه الموازنات وأن لا تتعارض مع الموازنة الرئيسة كذلك لا يجب أن يكون هناك تعارض بين الموازنات الفرعية فيما بينها (عيد، 2007، 36-37).

كما أضاف المفتي (2007، 15) ضرورة التزام الواقعية عند تحديد اهداف الموازنة دون مغالاة او تفاؤل غير منطقي، وضرورة تجنب الاحتياط المبالغ فيه، وضرورة تحقيق الموازنة لمبدأ الشمول عبر احتوائها على كافة أوجه النشاط بالمنشأة مع مراعاة التنسيق بينها.

أما بو غابة (2012، 45) فقد أوضح أن الموازنات التقديرية بطبيعتها خطة شاملة للمؤسسة تشمل كلاً مما يلي:

1. جميع أوجه النشاط في المؤسسة: وهي تتناول جميع أوجه النشاط الخاصة بالفترة المقبلة فتحدد كلاً من:

- خطة المبيعات من حيث الحجم والتشكيل البيعي وفترات التوزيع وتترجم في ميزانية المبيعات.
- خطة الإنتاج ومسؤولياتها وتترجم في ميزانية الإنتاج.
- خطة التمويل.

2. الجوانب العينية والمالية والنقدية: لا يكتفي أن تشمل الموازنة جميع أوجه النشاط، بل يجب أن يسبق ذلك مرحلة إعداد الموازنة على أساس عيني أي على شكل وحدات قياس عينية، ثم تأتي مرحلة تحويل هذا الأساس العيني إلى وحدات مالية، وأخيراً إعداد خطة التدفقات أي حركة الإيرادات والمدفوعات خلال فترة الموازنة.
3. الموازنة خطة متناسقة: إن كون الموازنة خطة شاملة لجميع أوجه النشاط، وهذا لا يعني أن تجمع الخطط الفرعية بل يجب أن يكون هناك توازن بين خطة المبيعات وخطة الإنتاج.

المتابعة:

في هذه المرحلة يجب على لجنة الموازنة متابعة تنفيذ الخطة حتى تتمكن من التنسيق بين الخطط الفرعية وتحديد الانحرافات أو المعوقات وتحديد المسئولية، حتى يمكن إجراء التصحيح اللازم في الوقت المناسب. وقد أوضح بو غابة (2012، 76) أن المتابعة تتمثل في عملية المقارنة المستمرة بين النتائج الفعلية والتقديرية المحددة في الميزانيات بغرض تحقيق عدد من الأهداف على النحو الآتي:

- البحث عن أسباب الانحرافات.

- تزويد مختلف المسؤولين بالمعلومات حول هذه الانحرافات.

- اتخاذ الإجراءات التصحيحية الممكنة.

- تقييم أداء المسئولين.

حيث أن مراقبة الموازنات أول خطوة نحو متابعة الأداء المالي ومن ثم نحو تسيير الأداء، وترتكز مراقبة الموازنات على المقاربة المحاسبية على حساب الانحرافات، وكذلك المنطق الاقتصادي والمالي عبر عدد من المراحل على النحو الآتي:

- قياس الأداء.

- حساب الانحراف من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المقدر.

- البحث عن الأسباب والمسؤولين عن الانحرافات.

- الإجراءات التصحيحية للأوضاع غير المرغوب فيها.

وهذا ما أكده أيضاً كل من الحبيطي ورمو (2008، 16) في دراستهما من أن مرحلة المتابعة تتمثل في مراقبة نتائج التنفيذ وبأنها قد حققت أهدافها، وذلك عبر مقارنة نتائج الأداء الفعلي مع الأداء المخطط، حيث تتم هذ المقارنة من خلال تقارير تقييم الأداء التي يتم من خلالها تحديد انحرافات التنفيذ الفعلي عما هو مخطط له، ومن ثم البحث عن أسباب هذه الانحرافات واتخاذ ما يلزم من إجراءات وتدابير تصحيحية، وذلك لمحاسبة المسئولين عن الانحرافات السلبية، ومكافأة المسئولين عن الانحرافات الايجابية.

التكنولوجيا:

نتيجة التغيرات المستمرة والسريعة التي تطرأ على أساليب وطرق استخدامات الإدارة في الوقت الحاضر ومدى الاستفادة من مخرجات التكنولوجيا في أعمال الإدارة ومنها إعداد الموازنات ، فإن الأنظمة الآلية التي تعتمد على الحاسوب والتكنولوجيا أصبحت أحد مقومات العملية الإدارية.

ويلعب الحاسب الالكتروني من خلال الأجهزة والبرمجيات وشبكات الاتصالات المرتبطة بالحاسوب دوراً محورياً في مساعدة الإدارة العليا للوحدات الاقتصادية في المنشأة على رسم السياسات الإدارية والمالية للوحدة، وذلك من خلال توفير بيانات شاملة وتاريخية ومستقبلية لأوجه الأنشطة المتعددة للوحدة، وكل ما يرتبط بها من حوافز وايرادات ومصروفات وسياسات انتاج وتمويل وتخزين، وكلك تحديد مستلزمات الإنتاج، وكل هذه العوامل تشكل أساس إعداد الموازنة، لذا فإن مخرجات تكنولوجيا المعلومات من أجهزة وبرمجيات وشبكات اتصالات تشكل أساس بناء الموازنة في المنشأة، ذلك أن المزايا التي تتمتع بها هذه التكنولوجيا والمتمثلة في سرعة الانجاز ودقته، إضافة لإمكانية استرجاع البيانات بأقصر الطرق وأسرعها، والقدرة العالية على التخزين للمعلومات ومشاركتها بين كافة الأقسام المعنية داخل المنشأة، كل هذه العناصر تعكس الأهمية الواضحة التي تتمتع بها التكنولوجيا في إعداد الموازنات (الحبيطي ورمو، 2008، 28).

ويتضح مما سبق بأن هذه العوامل التي تم تحديدها كمتغيرات للدراسة الحالية هي العوامل التي تساهم في ضبط انحرافات الموازنات كما يتبين من الدراسة الميدانية اللاحقة في الفصل الرابع.

المبحث الرابع

المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية

المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية هي المؤسسات التي تتمتع بموازنة مستقلة عن وزارات الدولة، إضافة لتمتعها بهيكل تنظيمي خاص ومستقل، ويتناول هذا الجزء نبذة عن نشأة المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في دولة الكويت ووظائفها، وعلى النحو الآتي:

1. بنك الائتمان الكويتي (بنك التسليف والادخار سابقا):

صدر القانون رقم 40 لسنة 1960 بتأسيس بنك الائتمان ليقوم تيسير الائتمان العقاري والصناعي والزراعي للمواطنين بالإضافة إلى إقراض موظفي الدولة بضمان رواتبهم أو مكافآتهم، وهو مؤسسة عامة ذات شخصية معنوية مستقلة تحت إشراف وزير الدولة لشؤون الإسكان.

2. وكالة الأنباء الكويتية:

تأسست بمرسوم أميري عام 1976 بتاريخ 6 أكتوبر وذلك لتجميع الأخبار وتوزيعها على المؤسسات الإعلامية لتزويدهم بالخدمة الإخبارية كأي وكالة أنباء عربية وبدور رئيسي هو إبراز قضايا الكويت إقليمياً ودولياً.

3. المؤسسة العامة للرعاية السكنية:

منظمة حكومية منشأة بالقانون رقم (47) لسنة 1993م تستهدف توفير الرعاية السكنية لمستحقيها بأي من بدائلها الثلاث (قسيمة – بيت – شقة) تحقيقاً لمسكن كريم للأسرة الكويتية، مع

إسهامها إيجابياً في تنشيط الاقتصاد الوطني من خلال تفعيل دور شركات القطاع الخاص العاملة في مجال التعمير والإسكان.

4. الصندوق الكويتي للتنمية الاقتصادية العربية:

تم إنشاء الصندوق بقانون رقم (25) لسنة 1974، ويتمثل غرض الصندوق هو مساعدة الدول العربية والدول النامية الأخرى في تطوير اقتصادياتها، وتقديم القروض والضمانات، وتقديم المنح على سبيل المعونة الفنية ، وتوفير أنواع المعونة الفنية الأخرى، والإسهام في رؤوس أموال مؤسسات التمويل الإنمائي الدولية والإقليمية وغيرها من المؤسسات الإنمائية وتمثيل دولة الكويت فيها.

5. الهيئة العامة للصناعة:

صدر القانون رقم (56) لسنة 1996 والذي ينص على انشاء هيئة عامة ذات شخصية اعتبارية مستقله تسمى الهيئة العامة للصناعة ويشرف عليها وزير التجارة والصناعة، وقد باشرت الهيئة أعمالها في 1997/1/15. وحيث أن شئون الصناعة كان ينظمها القانون رقم (6) لسنة 1965، والذي مضى على تطبيقه ما يربو على ثلاثين عاماً حدث خلالها الكثير من المتغيرات التي تفرض ضرورة استبداله بقانون آخر ليواكب تطورات العصر على الصعيدين المحلي والعالمي.

6. بيت الزكاة:

في ربيع الأول 1403 هـ الموافق 16 يناير1982 م صدر القانون رقم 5 لسنة 1982 بشأن إنشاء بيت الزكاة كهيئة عامة ذات ميزانية مستقلة باسم بيت الزكاة ، تكون لها الشخصية الاعتبارية

وتخضع لإشراف وزير الأوقاف والشؤون الإسلامية ، وكان تأسيس بيت الزكاة خطوة رائدة لإحياء ركن من أركان الإسلام وتيسير أدائه والعمل على جمع وتوزيع الزكاة والخيرات بأفضل وأكفأ الطرق المباحة شرعا وبما يتناسب والتطورات السريعة في المجتمع واحتياجاته.

7. معهد الكويت للأبحاث العلمية:

تم تأسيس معهد الكويت للأبحاث العلمية (KISR) في عام 1967، من قبل شركة الزيت العربية اليابانية المحدودة كتحقيق جزء من التزاماتها بموجب اتفاقية امتياز النفط مع حكومة دولة الكويت. فقد تم تأسيس المعهد لإجراء البحوث العلمية التطبيقية في ثلاثة مجالات: البترول والزراعة الصحراوية والأحياء البحرية.

8. مؤسسة الموانئ الكويتية:

مؤسسة الموانئ الكويتية هي مؤسسة حكومية كويتية ذات شخصية اعتبارية مستقلة تدار على الأسس التجارية ، أنشئت المؤسسة عام 1977 م بهدف إدارة الموانئ الكويتية التجارية (ميناء الشويخ، ميناء الدوحة، ميناء الشعيبة) فيما تختص شركة نفط الكويت التابعة لمؤسسة البترول الكويتية بإدارة الموانئ النفطية (ميناء الأحمدي، ميناء عبد الله).

9. المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية:

صدر أول قانون متكامل للتأمينات الاجتماعية في 1976/10/1 وذلك بالأمر الأميري بالقانون (61) لسنة 1976 وقد أنشئت بموجبه المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية لتتولى تطبيق

النظام الصادر به، والذي يشمل تأمين الشيخوخة والعجز والمرض والوفاة للعاملين المدنيين في القطاع الحكومي وفي القطاعين الأهلي والنفطي، و تأمين الشيخوخة والعجز والمرض والوفاة لغير العاملين لدى الغير من المشتغلين لحسابهم الخاص ومن في حكمهم، وتأمين إصابات العمل.

10. بنك الكويت المركزي:

تأسس بنك الكويت المركزي بموجب القانون رقم 32 لسنة 1968 في شأن النقد وبنك الكويت المركزي وتنظيم المهنة المصرفية الصادر بتاريخ 30 يونيو 1968، ليحل بذلك محل مجلس النقد الكويتي الذي تأسس بموجب المرسوم الأميري رقم 41 لسنة 1960. وقد جاء إنشا ؤه تلبية لضرورة مواكبة التطورات الاقتصادية المحلية والدولية في إطار الدور الذي تقوم به البنوك المركزية في مجال رسم وتنفيذ السياسة النقدية وتنظيم ومراقبة أعمال الجهاز المصرفي.

11. مؤسسة البترول الكويتية:

تم إنشاء مؤسسة البترول الكويتية بموجب مرسوم بالقانون رقم (6) لسنة 1980، كمظلة تضم تحتها جميع أنشطة القطاع النفطي، فقد واجهت الشركة الفتية تحدي تطوير الأسواق الخاصة بالنفط الكويتي والمشتقات النفطية، حيث كانت تفتقد ما يتوفر لدى معظم الشركات النفطية العالمية أي المصافي ذات القدرة التحويلية الكبيرة لإضفاء القيمة المضافة على نفطها الخام وشبكات بيع الجملة والتجزئة التي تضمن منافذ بيع آمنة لإنتاجها ، وقبل انقضاء العام 1981 بدأت المؤسسة مشاريع استثمارية كبيرة كان لها الأثر الكبير في مجال تطورها ونهضتها.

12. الصندوق الوطني لرعاية وتنمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة:

تم إنشاء الصندوق بموجب قانون رقم (98) لسنة 2013 في شأن الصندوق الوطني لرعاية وتنمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة، والذي يهدف إلى رعاية وتنمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة وتعزيز إمكانيات أصحابها من إنجازها والتخطيط والتنسيق والترويج لانتشارها.

13. هيئة اسواق المال وتنظيم نشاط الاوراق المالية:

تأسست هيئة أسواق المال الكويتية وفقاً للقانون رقم 2010/7، وبموجب القانون تقوم الهيئة بتنظيم ومراقبة أنشطة الأوراق المالية وتحقيق مبدأ الشفافية والعدالة والكفاءة وإلزام الشركات المدرجة بتنفيذ مبادئ حوكمة الشركات وحماية المستثمرين من الممارسات الغير عادلة والمخالفة لقانون الهيئة.

14. هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات:

تم إنشاء الهيئة بموجب قانون رقم 37 لسنة 2014 الخاص بإنشاء هيئة تنظيم الاتصالات وتقنية المعلومات، وتتولى الهيئة تنظيم قطاع الاتصالات والإشراف عليه ورقابته بهدف الارتقاء به في دولة الكويت وحماية مصالح المستخدمين.

15. الهيئة العامة للطرق والنقل البري:

تم إنشاء الهيئة بموجب قانون رقم 115 لسنة 2014، وتهدف هذه الهيئة الى ادارة منظومة نقل بري حديثة وآمنة واقتصادية والاشراف عليها وصيانتها لتحقيق رؤية الدولة، وتتمتع بجميع الصلاحيات والاختصاصات التي تكفل لها تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة في مجالها.

المبحث الخامس

الدراسات السابقة ذات الصلة

يتناول هذا الجزء عرضاً للدراسات السابقة العربية والأجنبية ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة، وقد تم ترتيبها تنازلياً من الأحدث إلى الأقدم، وعلى النحو الآتي:

أولاً: الدراسات باللغة العربية

دراسة الزاملي ومحمد (2014) بعنوان: "مدى امكانية استخدام موازنة البرامج والأداء في المشاريع الاستثمارية للحكومة المحلية في محافظة البصرة".

هدفت الدراسة إلى تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء على مشاريع الحكومة المحلية لمحافظة البصرة ووضع البرامج لكل مشاريع الحكومة المحلية مستقبلاً بما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية هذه الوحدات المطبقة لهذا الأسلوب، حيث تم تطبيق الدراسة على مشاريع قطاع التربية التي تقوم بتنفيذها الحكومة المحلية لمحافظة البصرة ضمن موازنة عام 2011. وأظهرت نتائج الدراسة أن استخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء يزود متخذي القرار بالمعلومات والبيانات المالية والإدارية التي تساعد الوحدات الحكومية على القيام بالمهمات المنوطة بها وتحقيق الهدف، كما أظهرت النتائج أن أسلوب الموازنة التقليدي لا يوضح الالتزامات المترتبة على الحكومة اتجاه تنفيذ مشاريع تنمية. وقدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها ضرورة التحول من الأسلوب التقليدي إلى أسلوب موازنة البرامج

والأداء في الوحدات الحكومية وبالخصوص المشاريع الاستثمارية لتنمية الأقاليم. وتم الاستفادة من الدراسة الحالية في تعريف بعض مصطلحات الدراسة.

دراسة البغيلي (2013) بعنوان: "استخدام تكنولوجيا المعلومات في الموازنة العامة للدولة وأثره في تحسين جودة التقارير المالية".

هدفت الدراسة إلى بيان استخدام تكنولوجيا المعلومات في الموازنة العامة وأثره في تحسين جودة التقارير المالية في القطاع الحكومي الكويتي، وتكونت عينة الدراسة من موظفي الموازنة والمدراء الماليين في الوزارات والمؤسسات المستقلة التابعة للدولة والبالغ عددهم (249) فرداً. وأظهرت نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات (الأجهزة، والبرمجيات، وشبكات الاتصالات، وقواعد البيانات، والعنصر البشري) في الموازنة العامة على تحقيق خاصية ملاءمة معلومات التقارير في القطاع الحكومي، كما أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات (الأجهزة، والبرمجيات، وشبكات الاتصالات، وقواعد البيانات، والعنصر البشري) في الموازنة العامة على تحقيق خاصية موثوقية معلومات التقارير في القطاع الحكومي، كذلك أوضحت النتائج أن تطبيق تكنولوجيا المعلومات بأبعادها المتمثلة في (الأجهزة، والبرمجيات، وشبكات الاتصالات، وقواعد البيانات، والعنصر البشري) يساهم في الحد من الانحرافات في الموازنة. وقدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها ضرورة مراعاة أسس تطبيق تكنولوجيا المعلومات في الموازنة العامة

في القطاع الحكومي في دولة الكويت. وقد استفادت الدراسة الحالية منها في تعريف بعض مصطلحات الدراسة.

دراسة الهاجري (2013) بعنوان: "العوامل المؤثرة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة في دولة الكويت".

هدفت الدراسة إلى بيان العوامل المؤثرة ف ي إعداد وتنفيذ الموازنة العامة ف ي دولة الكويت، حيث تم تطبيق الدراسة على عينة مكونة من (115) فرداً من العاملين في (5) وزارات وهي وزارة الداخلية، وزارة الدفاع، وزارة المالية، وزارة التخطيط، وزارة الاتصالات. وأظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة بين نقص الوعي بأهمية الموازنة، عدم توفر المؤهلات لإعداد الموازنة، والنواحي الفنية والسلوكية لإعداد الموازنة، وعدم واقعية تقدير الموازنة وإعداد الموازنة ف ي الوزارات بدولة الكويت. وقدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها ضرورة عقد دورات تدريبية متخصصة في مجال الموازنات للمسؤولين وأصحاب القرار في الوزارات حول دور وأهمية الموازنات من حيث آلية إعدادها والمنافع والمزايا. وقد استفادت الدراسة الحالية منها في توضيح بعض المفاهيم المتعلقة بالدراسة.

دراسة الهنيني وبدران (2013) بعنوان: "دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن".

هدفت الدراسة إلى بيان دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن، وعلى مدى قيام الشركات الزراعية المساهمة بإعداد الموازنات التقديرية، حيث تكونت عينة الدراسة من (62) فرداً من العاملين في إدارات الشركات

الزراعية وأقسام المحاسبة والإدارات المالية في هذه الشركات. وأظهرت نتائج الدراسة أن معظم الشركات الزراعية المساهمة لا تقوم بإعداد الموازنات التقديرية، كما أظهرت نتائج الدراسة وجود معوقات تواجه استخدام الموازنات التقديرية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن، تتمثل في ضعف الموارد المالية في شركات القطاع الزراعي، وصعوبة تحويل أهداف واستراتيجيات الشركات الزراعية إلى أرقام توضع في موازنات تقديرية. وقدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها ضرورة تعزيز استخدام الموازنات التقديرية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية في الأردن. وقد استفادت الدراسة الحالية منها في توضيح بعض المفاهيم المتعلقة بالدراسة الحالية.

دراسة السيدية والناصر (2012) بعنوان "استخدام أسلوب الفحص المستمر عند المنبع لفحص وتحليل انحرافات عناصر الكلفة: دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل".

هدفت الدراسة إلى توضيح أساليب تحليل انحرافات عناصر الكلفة المباشرة وغير المباشرة في معمل الألبسة الولادية في محافظة الموصل بالعراق، واقتراح الأسلوب المناسب لفحص وتحليل هذه الانحرافات، حيث تم تطبيق الدراسة على المعلومات المالية الخاصة بمعمل الألبسة الولادية. وأظهرت نتائج الدراسة إن الاهتمام بفحص وتحليل انحرافات عناصر الكلفة المباشرة وغير المباشرة ودراسة أسبابها يبين مدى تأثير هذه الانحرافات على نتائج الأعمال وتحقيق أغراض مختلفة لجهات مختلفة منها الإدارة، ليس بقصد التعرف على الأخطاء، وإنما للتعرف على نواحي الإسراف والمسئولين عنها،

وكذلك التعرف على أسباب الانحرافات المفضلة وغير المفضلة بقصد اتخاذ القرارات المناسبة بصددها. وقدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها ضرورة اهتمام الإدارة بتقييم المعايير الموضوعة بالنسبة لعناصر الكلفة واعتماد الموازنة المرنة لجدولة النشاط، وتشكيل فريق عمل لدراسة واقتراح معايير جديدة تتناسب مع التطورات التقنية وحاجة الإدارة للمعلومات. وقد أفادت الدراسة الحالية منها في توضيح أساليب تحليل الانحرافات في الموازنات.

دراسة بو غابة (2012) بعنوان: "دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة ليند غاز الجزائر، وحدة ورقلة".

هدفت الدراسة إلى التعرف على الموازنات التقديرية بمختلف أبعادها من خلال التعرف على مفهومها وأهميتها في المؤسسة الاقتصادية، بالإضافة إلى كيفية تقديرها أو التنبؤ بها، والذي يعد من أهم الأساليب في عملية التخطيط، حيث قامت الباحثة بتحليل مدى اعتماد المؤسسة على الموازنات التقديرية في اتخاذ القرارات وأثرها على أدائها من خلال دراسة موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج للشركة خلال السنوات (2009، 2010، 2011). وأظهرت النتائج أنه خلال دراسة وتحليل الانحرافات في الموازنات التخطيطية للمؤسسة تبين أنه مع مرور الوقت أصبح للمؤسسة القدرة على التحكم في تقدير إيراداتها كمية إنتاجها، إلا أنها ما زالت تفتقر إلى الأساليب العلمية الدقيقة في التنبؤ بمكونات موازناتها. وأوصت الدراسة بضرورة دراسة وتحليل الانحرافات في الموازنات التقديرية التي تعدها

المؤسسة ومعرفة أسبابها من أجل التقييم الفعال لمستوى أدائها. وقد استفادت الدراسة الحالية منها في تحديد أبعاد متغيرات الدراسة، كما تم الاستفادة منها في بناء الإطار النظري.

دراسة الشمري (2012) بعنوان: " تقييم قواعد إعداد الموازنات الحكومية بدولة الكويت: دراسة تطبيقية على بيت الزكاة".

هدفت الدراسة إلى بيان نواحي القصور للموازنة التقليدية أو موازنة البنود حيث تؤدي نواحي القصور هذه إلى جعل الموازنة غير صالحة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات في الوحدات الحكومية ، وتكونت عينة الدراسة من (74) فرداً من المحاسبين أصحاب الخبرة سواء العاملين في الموازنة العامة أم المعدين لها. وأظهرت نتائج الدراسة أن طرق إعداد تقديرات أبواب وبنود الموازنة العامة بدولة الكويت وفي بيت الزكاة غير مناسبة وتخفض من درجة دقة تلك التقديرات.

وأوصت الدراسة بضرورة تطوير طرق إعداد تقديرات أبواب وبنود الموازنة العامة نظراً لدورها في رفع درجة دقة تلك التقديرات. وقد أفادت الدراسة الحالية منها في الاطلاع على آليات تقييم قواعد إعداد الموازنات الحكومية بدولة الكويت.

دراسة الفاخري (2010) بعنوان: "المشاكل والعقبات التي تواجه المدققين اثناء اعداد وتنفيذ الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية على وزارة المالية السعودية".

هدفت الدراسة إلى تحديد المشاكل والعقبات التي تواجه المدققين اثناء إعداد وتنفيذ الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية ، كما سعت إلى وضع إطار مقترح لـتطوير عملية إعداد الموازنة

العامة وتنفيذها حتى تتناسب مع التغيرات التقنية في عصر العولمة ، وتكونت وحدة المعاينة من موظفي الإدارة العليا والوسطى في وزارة المالية السعودية وعددهم (55) موظفاً وموظفة. وأوضحت الدراسة في نتائجها وجود ضعف في المعلومات التي تساعد على تقييم طلبات الموازنة من الجهات الحكومية، كذلك أوضحت النتائج ضعفاًعاماً في المعايير التي يتم من خلالها قياس أداء وتنفيذ الموازنة، وأظهرت النتائج نقصاً في الكوادر من الكفاءات المؤهلة تعليمياً وعملياً . وأوصت الدراسة بضرورة إدخال التكنولوجيا الحديثة بشكل أكبر في الأجهزة الحكومية، وذلك بهدف إنشاء قاعدة معلومات تربط ما بين جميع الوزارات والأجهزة الحكومية في المملكة. وقد استفادت الدراسة الحالية منها في تعريف بعض المصطلحات في الدراسة. كما تمت الاستفادة منها في بناء الإطار النظري.

دراسة الحبيطي ورمو (2010) بعنوان: "استخدام الحاسوب في إعادة هندسة عملية إعداد الموازنة الشاملة: دراسة حالة".

هدفت الدراسة إلى بيان دور استخدام الحاسوب في إعادة هندسة عملية إعداد الموازنة الشاملة، حيث قام الباحثان بتطبيق الدراسة على شركة الموصل الصناعية في العراق، وقاما باستخدام برنامج اكسل (Excel) لأغراض الدراسة. وأظهرت نتائج الدراسة إن استخدام الحاسوب في عملية إعداد الموازنة سوف يؤدي إلى تحقيق الدقة في إعداد الموازنة، حيث تعتمد الأساليب الكمية والإحصائية في عملية إعداد التقديرات في بنود الموازنة المختلفة ابتداء من المبيعات ، وهذا يودي إلى التقليل من الاعتماد على التقدير الشخصي، فضلاً عن جوانب الدقة التي يوفرها الحاسوب. وأوصت

الدراسة بضرورة استخدام الحاسوب في عملية إعداد الموازنة الشاملة للاستفادة من المزايا التي يوفرها الحاسوب والمتمثلة بالدقة وتقليل الجهد والوقت اللازم لإعداد الموازنة. وقد أفادت الدراسة الحالية منها في تحديد دور الحاسوب في إعداد الموازنات.

دراسة درغام وعيد (2008) بعنوان: "**مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة من وجهة نظر القائمين على إعداد وتنفيذ الموازنات**".

هدفت الدراسة إلى استعراض استخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة استناداً إلى الأدبيات المحاسبية في هذا المجال من ناحية، وتقويم فاعلية استخدامها ومدى توافر المقومات اللازمة لهذا الاستخدام من ناحية ثانية، حيث تكونت عينة الدراسة من (71) فرداً. وأظهرت نتائج الدراسة توفر معظم المقومات الأساسية اللازمة لاستخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة فيما عدا مجال إشراك المستويات الإدارية. وأوصت الدراسة بضرورة الاستعانة بموظفين مؤهلين ومتخصصين ولديهم الدراية والخبرة الكافية في مجال تطبيق الموازنات وتنفيذها، وضرورة مشاركة جميع الأقسام في إعداد الموازنات. وقد أفادت الدراسة الحالية منها في مقارنة النتائج.

دراسة عبد الستار (2007) بعنوان: "**تحليل الانحرافات باعتماد الموازنات التخطيطية كأساس لتقويم الاداء: بحث تطبيقي عن شركة بغداد للمشروبات الغازية**".

هدفت الدراسة إلى اعتماد الموازنات التخطيطية كأساس في تحليل الانحرافات بالشركة عينة الدراسة من خلال بيان الدور الرقابي للموازنات التخطيطية، وقامت الباحثة بإجراء بحث تطبيقي في

شركة بغداد للمشروبات الغازية للفترة من (2002–2004) وذلك من خلال مقارنه ما مخطط وما مطبق فعلاً وبالتالي معرفة الانحرافات وكيفية معالجتها للوصول الى نتائج مستقبلية أفضل. وأظهرت نتائج الدراسة أنه من خلال تحليل الانحرافات للموازنة التخطيطية لميزانيتي المبيعات والانتاج ان الادارة تتحفظ في عملية وضع التقديرات المستقبلية لكي تتجنب المسائلة مستقبلاً باعتبار أن عدم تحقيق التقديرات يعد دلالة على ضعف الادارة أو عدم كفاءة الادارة في استغلال الموارد المتاحة وهذا يؤدي الى تضليل الادارة العليا والجهات المستفيدة من المعلومات. وقدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها ان يتم التقدير للموازنة على أسس أو توقعات العمل الكلي وبشكل جدي نحو تحقيقها. وقد استفادت الدراسة الحالية منها في تعريف أبعاد متغيرات الدراسة بهدف بناء أنموذج الدراسة، كما تم الاستفادة منها في بناء الإطار النظري.

دراسة النجار (2006) بعنوان: " العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة".

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة، حيث تكونت عينة الدراسة من (45) فرداً من العاملين على إعداد الموازنات في الجامعات عينة الدراسة. وأظهرت نتائج الدراسة غياب الدور الفاعل الذي يجب أن يقوم به قسم الموازنة في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، كما أظهرت النتائج عدم تطبيق الجامعات للمرحلة الرابعة من مراحل نظام الموازنات التقليدية والمتمثل في متابعة التنفيذ والتي تُعنى

بمحور الرقابة. وأوصت الدراسة بضرورة اعتماد المنهج العلمي في إعداد الموازنات التقديرية في الجامعات الفلسطينية عبر تحديد فروض أساسية تعد التقديرات بناءً عليها. وقد أفادت الدراسة الحالية منها في الاطلاع على بعض المفاهيم الخاصة بالدراسة.

دراسة الجديلي (2005) بعنوان: "دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة".

هدفت الدراسة إلى بيان دور الموازنة في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة، وأهميتها كأداة تخطيط مالي تمكن المنظمة من الاستمرار في تقديم خدماتها للجمهور، ومواجهة المشاكل المالية المستقبلية المتوقعة، والى أي مدى تؤثر الموازنة على القرارات المتخذة والتخطيط المالي بالتحديد في إدارة تلك المنظمات، وتكونت عينة الدراسة من (98) فرداً من العاملين في هذه المنظمات . وأظهرت نتائج الدراسة أن المنظمات عينة الدراسة تعاني من عدم الاستفادة من تحليل الانحرافات التي قد تظهر بين المخطط في الموازنة والفعلي، كما أظهرت النتائج أن المنظمات تعطي الاهتمام الأكبر لإعداد الموازنات على أساس المشاريع وبشكل مستقل، في حين يوجد ضعف في إعداد الموازنة على أساس سنوي وللمنظمة كوحدة واحدة. وأوصت الدراسة بضرورة انتهاج المنظمات لأسلوب الموازنة في التخطيط المالي للمستقبل، وتفعيل دورها، ومتابعة الانحرافات بينها وبين الإنتاج الفعلي كل فترة. وقد أفادت الدراسة الحالية منها في تحديد بعض المفاهيم الخاصة بالدراسة.

دراسة الكرزازي (2005) بعنوان: " العوامل المؤثرة على فاعلية استخدام الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية الليبية".

هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على فاعلية استخدام الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية الليبية ، وهي: العوامل التنظيمية والبيئية والسلوكية والتطور التكنولوجي، وتكونت عينة الدراسة من (49) فرداً من العاملين في (11) شركة صناعية ليبية. وأظهرت نتائج الدراسة أن العوامل التنظيمية والبيئية والسلوكية والتطور التكنولوجي تؤثر تأثيراً ايجابياً على فاعلية ا ستخدام الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية الليبية ، كما أظهرت النتائج أن العوامل التنظيمية هي الأكثر تأثيراً. وأوصت الدراسة بضرورة تشجيع مشاركة مختلف فروع وأقسام الشركة في عملية إعداد الموازنة. وقد أفادت الدراسة الحالية منها في الاطلاع على بعض المتغيرات الخاصة بالدراسة.

ثانياً: الدراسات باللغة الانجليزية

دراسة (Surya, 2013) بعنوان:

"A Study of Financial Management Planning (Budget) for 2012 at State Government of Kedah, Malaysia".

"**الإدارة المالية وإعداد (الموازنة) لعام 2012 في حكومة ولاية كيدا، ماليزيا**".

هدفت الدراسة إلى إعداد وصف عن الموازنة والخزانة العامة للدولة لعام 2012، وحكومة ولاية كيدا والإجراءات المالية للحكومة الاتحادية، واللوائح والسياسات، وجميع الإدارات والوكالات التي تحتاج إلى إتباع الإجراءات المالية، باعتبارها جزء من عملية إعداد الموازنة ، وقد أجريت عملية جمع

البيانات عن طريق المقابلات وتحليل التقارير للخزانة العامة للدولة في ولاية كيدا، وتم طرح عدد من الأسئلة المتعلقة بالدراسة للأشخاص العاملين في وحدة الموازنة والمالية، وتم التوصل إلى نتيجة مهمة وهي أنه عملية الموازنة في وزارة خارجية كيدا تمر في أربعة مراحل وهي التحضير، الموافقة، التنفيذ، والمراقبة، أما أهم التوصيات فتمثلت في موازنة عام 2012 التركيز على أربع استراتيجيات الأولى تعزيز النمو الاقتصادي، والتي تتكون من ثلاثة استراتيجيات فرعية، هي تعزيز الأعمال الزراعية والأعمال التجارية، وزيادة دخل السياحة المحتملة، وتشجيع الصناعة التحويلية، الثانية تحسين سبل العيش للناس، وحياة كريمة وتشمل منازل بأسعار معقولة وجودة عالية، الثالثة الاهتمام في رأس المال البشري، الرابعة تعزيز دور الحوكمة للدولة في عملية إعداد الموازنة في حكومة ولاية كيدا. وقد أفادت الدراسة الحالية منها في التعرف على مراحل إعداد الموازنة.

دراسة (Aimable, 2013) بعنوان:

"Assessment of Rwanda AN Budget System Towards Effective Public Financial Management Of Selected Ministries ".

"**تقييم نظام الموازنة العامة الرواندية لرفع كفاءة الإدارة المالية لوزارات مختارة**".

هدفت الدراسة الى بيان دور نظام الموازنة في تعزيز الإدارة المالية العامة في الوزارات المختارة في رواندا، وإيجاد وتحديد أهم نقاط الضعف في مراحل الموازنة المختلفة سواء كان في مرحلة إعداد الموازنة أو تنفيذها أو المراقبة وتقييم دور الرقابة في ما إذا كان فعال أو غير ذلك . وأظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إحصائية فعالة بين نظام الموازنة الرواندي والإدارة المالية العامة . وقدمت الدراسة

عدداً من التوصيات أهمها ضرورة أن يتم إعداد نظام الموازنة بشكل قائم على تأكيد التنسيق الجيد مع الجهات المسؤولة في مرحلة إعداد الموازنة من حيث تخصيص الموارد وتحصيل الأموال والتركيز على دور كفاءة وفاعلية الموظفين القائمين على الإعداد والتنفيذ والرقابة ، وتقديم تقارير منتظمة من قبل جميع الموظفين المشاركين في عملية الموازنة خلال الفترة المالية، وتفعيل دور الرقابة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للدولة ورصد الموازنة المستمرة والرقابة عليها الأمر الذي يضمن أن يتم تحقيق الأولويات الاستراتيجية للدولة بكفاءة، ومتابعة ودراسة تقارير الموازنة وتوفير التقييمات لجميع الأطراف المعنية. وقد أفادت الدراسة الحالية منها في معرفة مراحل تطور الموازنة.

دراسة (Wallapha et al., 2013) بعنوان:

"Internal Control Management in Budget of Basic School under the Office of Kalasin Primary Educational Service Area 2".

"**الرقابة الداخلية وإدارة الموازنة في المدارس الأساسية**".

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر المبادئ التوجيهية التي تتعلق ببيئة الرقابة ، وإدارة وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، والمتابعة والتقييم للرقابة الداخلية في إدارة الموازنة للمدارس الأساسية في ولاية كالاسين للخدمة التعليمية الابتدائية في تايلاند، وركزت الدراسة على دراسة ومقارنة الاختلافات في الرقابة الداخلية لإدارة الموازنة في المدارس الأساسية من حيث أحجام المدارس المختلفة ، وكانت المنهجية المستخدمة في هذه الدراسة عدة طرق مختلطة وهي تصميم الدراسات الاستقصائية والمقابلة المنظمة والمناقشة بالتركيز على المجموعات ، وقد أجريت هذه

الدراسة على ثلاث مراحل. وأظهرت النتائج أن الموظفين العاملين يفتقرون إلى تحديد واضح للسياسات والإجراءات والخبرة والمهارة في ممارسة أعمالهم، ولا يوجد متابعة في تطوير نظام تكنولوجيا المعلومات. وأوصت الدراسة بضرورة لتركيز على المبادئ التوجيهية التي تتعلق ببيئة الرقابة وإدارة وتقييم المخاطر، وانشطة الرقابة، وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، والمتابعة والتقييم بشكل يسمح المحافظة على إدارة الموازنة بشكل فعال. وقد أفادت الدراسة الحالية منها في تحديد مكونات الرقابة على الموازنات.

دراسة (Tilahun, 2012) بعنوان:

" Budget Management and control: Special Emphasis on Ministry of National Defense".

"إدارة ومراقبة الموازنة: حالة دراسية على وزارة الدفاع الوطني".

هدفت الدراسة إلى إيجاد عملية منظمة تتسم بالوضوح والشفافية من خلال التخطيط وبرمجة الموازنة التي تعتبر السمة المركزية الأساسية في كيفية إدارة ورقابة موارد وزارة الدفاع وحماية أموال الدولة في سبيل تحقيق الأمن القومي وزيادة القدرة الدفاعية في اثيوبيا، حيث تم تطبيق الدراسة على (64) فرداً من العاملين في وزارة الدفاع الوطني الأثيوبية وفي الجهات الرقابية المسئولة عن إعداد الموازنات في الدولة. وأظهرت نتائج الدراسة وجود ضعف في عملية إعداد وتنفيذ ورقابة الموازنة، وعدم وجود دور فعال للرقابة لتحقيق النتائج المرجوة وخاصة تلك التي تتعلق بالنفقات ، كما أظهرت النتائج أنه لم يكن هناك محاسبة صارمة على عملية التنفيذ مما يؤدي إلى زيادة النفقات بشكل كبير، ونقص

الموظفين ذوي الخبرة الكافية في عملية الإعداد والتنفيذ والرقابة على الموازنة المسألة التي تساهم في تفاقم المشاكل . وأوصت الدراسة بضرورة اتخاذ إجراءات علاجية ممكنة لتصحيح المشاكل وتجنب تكرار المشاكل في السنوات اللاحقة. وقد أفادت الدراسة الحالية منها في ال تعرف على آليات تلافي القصور في الموازنات التقليدية.

دراسة (Francis-Gladney et al., 2004) بعنوان:

"Does Organization-Mandated Budgetary Involvement Enhance Managers' Budgetary Communication with Their Supervisors?".

"**مدى مساهمة الموازنة في المنظمات الرسمية للعمل على تحسين وظيفة الاتصال المالي بين المديرين ورؤسائهم**".

هدفت الدراسة إلى بيان مدى مساهمة الموازنة للعمل على تحسين وظيفة الاتصال بين المدراء ورؤسائهم من خلال المشاركة في إعداد وتنفيذ والرقابة على الموازنة كوسيلة من وسائل الاتصال من ناحية، ومدى مساهمة الموازنة كوسيلة لشرح وتفسير الموازنة كخطط للمنظمة من ناحية أخرى، حيث تكونت عينة الدراسة من (148) مديراً في (49) مؤسسة مختلفة في الولايات المتحدة الأمريكية. وأظهرت نتائج الدراسة أن اجتماعات الموازنة التي يحضرها المديرين مع رؤسائهم تعتبر وسيلة ذات أثر ايجابي للعمل على تحسين وظيفة الاتصال بين المديرين والرؤساء، كما أظهرت النتائج أن تقارير الموازنة التي يرفعها المديرين إلى رؤسائهم في المنظمات، تعمل على تحسين تفسير وشرح خطط المنظمة، وتؤدي إلى تفاعل بين المديرين ورؤسائهم، وتعمل على تحسين التغذية الراجعة. وأوصت

الدراسة بضرورة تعزيز المشاركة في إعداد وتنفيذ الموازنة داخل المنظمة، لما لذلك من آثار ايجابية في تحسين العلاقة بين المديرين ورؤسائهم من أجل تبادل وجهات النظر وتحسين دور الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في المنظمة. وقد أفادت الدراسة الحالية منها في تعرف دور الموازنة كأداة للاتصال.

ثالثاً: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

من خلال استعراض الدراسات السابقة فإن ما يميز الدراسة الحالية عن سابقاتها يتمثل في النقاط الآتية:

1. الدراسة الحالية مكملة لمسيرة البحث العلمي في علم المحاسبة، حيث تقوم بالتركيز على جانب الموازنات الحكومية في دولة الكويت.
2. الدراسة الحالية سعت إلى معرفة العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت، وذلك من خلال قياس دور كل من الهيكل التنظيمي، والمشاركة والاقتناع، والواقعية والشمول، والمتابعة، والتكنولوجيا، واستخدام أدوات التحليل المالي في ضبط انحرافات الموازنات، وهو ما لم تتناوله أي من الدراسات السابقة، باستثناء دراسة الهاجري (2013) التي تناولت عدد من العوامل المؤثرة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة في دولة الكويت تختلف عن العوامل المذكورة في الدراسة الحالية، وهو ما يعد استكمالاً من قبل الباحث للعوامل التي لم تُبحث من قبل.

وفيما يلي جدول يتضمن مراجعة لكل من الدراسات السابقة العربية والأجنبية من إعداد الباحث.

جدول (1)

ملخص الدراسات السابقة العربية والأجنبية حسب التسلسل الزمني

م	عنوان وسنة الدراسة	اسم الباحث	أهم أهداف الدراسة	أهم نتائج الدراسة	الاستفادة من الدراسة
1	مدى امكانية استخدام موازنة البرامج والأداء في المشاريع الاستثمارية للحكومة المحلية في محافظة البصرة (2014)	بها الدين الزاملي وعبد الهادي محمد	تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء على مشاريع الحكومة المحلية لمحافظة البصرة	استخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء يزود متخذي القرار بالمعلومات والبيانات المالية والإدارية التي تساعد الوحدات الحكومية على القيام بالمهمات المنوطة بها	تعريف بعض مصطلحات الدراسة
2	استخدام تكنولوجيا المعلومات في الموازنة العامة للدولة وأثره في تحسين جودة التقارير المالية (2013)	فيصل البغيلي	بيان استخدام تكنولوجيا المعلومات في الموازنة العامة وأثره في تحسين جودة التقارير المالية في القطاع الحكومي الكويتي	وجود أثر لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في الموازنة العامة على تحقيق خاصية ملاءمة معلومات التقارير في القطاع الحكومي	تعريف بعض مصطلحات الدراسة
3	العوامل المؤثرة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة في دولة الكويت (2013)	نواف الهاجري	بيان العوامل المؤثرة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة في دولة الكويت	وجود علاقة بين نقص الوعي بأهمية الموازنة، عدم توفر المؤهلات لإعداد الموازنة، والنواحي الفنية والسلوكية لإعداد الموازنة، وعدم واقعية تقدير الموازنة وإعداد الموازنة في الوزارات بدولة الكويت	توضيح بعض المفاهيم المتعلقة بالدراسة

4	دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن (2013)	ايمان الهنيني وبلال بدران	بيان دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن	وجود معوقات تواجه استخدام الموازنات التقديرية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن	وضيح بعض المفاهيم المتعلقة بالدراسة الحالية
5	الإدارة المالية وإعداد (الموازنة) لعام 2012 في حكومة ولاية كيدا، ماليزيا (2013)	Surya, R.	إعداد وصف عن الموازنة والخزانة العامة للدولة لعام 2012	عملية الموازنة في وزارة خارجية (كيدا) في ماليزيا تمر بأوبعة مراحل وهي التحضير، الموافقة، التنفيذ، والمراقبة	التعرف على مراحل إعداد الموازنة
6	تقييم نظام الموازنة العامة الرواندية لرفع كفاءة الإدارة المالية لوزارات مختارة (2013)	Aimable, G.	بيان دور نظام الموازنة في تعزيز الإدارة المالية العامة في الوزارات المختارة في رواندا	وجود علاقة إحصائية فعالة بين نظام الموازنة الرواندي والإدارة المالية العامة	معرفة مراحل تطور الموازنة
7	الرقابة الداخلية وإدارة الموازنة في المدارس الأساسية (2013)	Wallapha, A. Saowanee, T., Keow, N.	معرفة أثر المبادئ التوجيهية التي تتعلق ببيئة الرقابة، وإدارة وتقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، والمتابعة والتقييم للرقابة الداخلية	الموظفين العاملين يفتقرون إلى تحديد واضح للسياسات والإجراءات والخبرة والمهارة في ممارسة أعمالهم، ولا يوجد متابعة في تطوير نظام تكنولوجيا المعلومات	تحديد مكونات الرقابة على الموازنات

8	استخدام أسلوب الفحص المستمر عند المنبع لفحص وتحليل انحرافات عناصر الكلفة: دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل (2012)	هاني السيدية وخالص الناصر	توضيح أساليب تحليل انحرافات عناصر الكلفة المباشرة وغير المباشرة في معمل الألبسة الولادية في محافظة الموصل بالعراق	الاهتمام بفحص وتحليل انحرافات عناصر الكلفة المباشرة وغير المباشرة ودراسة أسبابها يبين مدى تأثير هذه الانحرافات على نتائج الأعمال	توضيح أساليب تحليل الانحرافات في الموازنات
9	دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة ليند غاز الجزائر، وحدة ورقلة (2012)	كوثر بو غابة	التعرف على الموازنات التقديرية بمختلف أبعادها من خلال التعرف على مفهومها وأهميتها في المؤسسة الاقتصادية	لدى ا لمؤسسة القدرة على التحكم في تقدير إيراداتها كمية إنتاجها، إلا أنها ما زالت تفتقر إلى الأساليب العلمية الدقيقة في التنبؤ بمكونات موازناتها	اغناء الإطار النظري بما يخص الموازنات
10	تقييم قواعد إعداد الموازنات الحكومية بدولة الكويت: دراسة تطبيقية على بيت الزكاة (2012)	محمد الشمري	بيان نواحي القصور للموازنة التقليدية أو موازنة البنود	طرق إعداد تقديرات أبواب وبنود الموازنة العامة بدولة الكويت وفي بيت الزكاة غير مناسبة وتخفض من درجة دقة تلك التقديرات	اغناء الاطار النظري بما يتعلق بمراحل واليات إعداد الموازنة
11	إدارة ومراقبة الموازنة: حالة دراسية على وزارة الدفاع الوطني	Tilahun, R.	إيجاد عملية منظمة تتسم بالوضوح والشفافية من خلال التخطيط وبرمجة الموازنة في سبيل تحقيق الأمن القومي وزيادة القدرة الدفاعية في اثيوبيا	وجود ضعف في عملية إعداد وتنفيذ ورقابة الموازنة وعدم وجود دور فعال للرقابة لتحقيق النتائج المرجوة وخاصة تلك التي تتعلق بالنفقات	التعرف على آليات تلافي القصور في الموازنات التقليدية

12	المشاكل والعقبات التي تواجه المدققين اثناء اعداد وتنفيذ الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية على وزارة المالية السعودية (2010)	مؤيد الفاخري	تحديد المشاكل والعقبات التي تواجه المدققين اثناء إعداد وتنفيذ الموازنة العامة في وزارة المالية في المملكة العربية السعودية	وجود ضعف في المعلومات التي تساعد على تقييم طلبات الموازنة من الجهات الحكومية	تعريف بعض المصطلحات في الدراسة
13	استخدام الحاسوب في إعادة هندسة عملية إعداد الموازنة الشاملة: دراسة حالة (2010)	قاسم الحبيطي ووحيد رمو	بيان دور استخدام الحاسوب في إعادة هندسة عملية إعداد الموازنة الشاملة	إن استخدام الحاسوب في عملية إعداد الموازنة سوف يؤدي إلى تحقيق الدقة في إعداد الموازنة	تحديد دور الحاسوب في إعداد الموازنات
14	مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة من وجهة نظر القائمين على إعداد وتنفيذ الموازنات (2008)	ماهر درغام وإبراهيم عيد	تقويم فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة	توفر معظم المقومات الأساسية اللازمة لاستخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة فيما عدا مجال إشراك المستويات الإدارية	مقارنة النتائج
15	تحليل الانحرافات باعتماد الموازنات التخطيطية كأساس لتقويم الاداء: بحث تطبيقي عن شركة بغداد للمشروبات الغازية (2007)	رجاء عبد الستار	اعتماد الموازنات التخطيطية كأساس في تحليل الانحرافات بالشركة من خلال بيان الدور الرقابي للموازنات التخطيطية	الادارة تتحفظ في عملية وضع التقديرات المستقبلية لكي تتجنب المسائلة مستقبلاً	بناء أنموذج الدراسة
16	العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط	محمد النجار	تحديد العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات	غياب الدور الفاعل الذي يجب أن يقوم به قسم الموازنة في الجامعات الفلسطينية في	الاطلاع على بعض المفاهيم الخاصة بالدراسة

	ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة (2006)		التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة	قطاع غزة	
17	دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة (2005)	محمد الجديلي	بيان دور الموازنة في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة، وأهميتها كأداة تخطيط مالي	المنظمات عينة الدراسة تعاني من عدم الاستفادة من تحليل الانحرافات التي قد تظهر بين المخطط في الموازنة والفعلي	تحديد بعض المفاهيم الخاصة بالدراسة
18	العوامل المؤثرة على فاعلية استخدام الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية الليبية (2005)	محمد الكرزازي	معرفة العوامل المؤثرة على فاعلية استخدام الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية الليبية	العوامل التنظيمية والبيئية والسلوكية والتطور التكنولوجي تؤثر تأثيراً ايجابياً على فاعلية استخدام الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية الليبية	الاطلاع على بعض المتغيرات الخاصة بالدراسة
19	مدى مساهمة الموازنة في المنظمات الرسمية للعمل على تحسين وظيفة الاتصال المالي بين المديرين ورؤسائهم	Francis-Gladney, L., Little, H., Magner, N., & Welker, R.	بيان مدى مساهمة الموازنة للعمل على تحسين وظيفة الاتصال بين المدراء ورؤسائهم من خلال المشاركة في إعداد وتنفيذ والرقابة على الموازنة	اجتماعات الموازنة التي يحضرها المديرين مع رؤسائهم تعتبر وسيلة ذات أثر ايجابي للعمل على تحسين وظيفة الاتصال بين المديرين والرؤساء	تعرف دور الموازنة كأداة للاتصال

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

منهجية الدراسة

مجتمع الدراسة وعينتها

أداة الدراسة

صدق الأداة وثباتها

أساليب جمع البيانات

المعالجة الإحصائية

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

يتضمن هذا الفصل منهجية الدراسة ومتغيراتها، إضافة لمجتمع الدراسة والأدوات المستخدمة في جمع البيانات وتحليلها، كما يتناول عرضاً لاختبار ثبات أداة الدراسة، وعلى النحو الآتي:

منهجية الدراسة:

قامت منهجية الدراسة على شقين نظري وتطبيقي، حيث تناول الشق النظري الموازنات وآليات إعدادها والانحرافات التي قد تحدث بها، مع سبل معالجة هذه الانحرافات، أما الجانب التطبيقي فمثل دراسة احصائية قامت على إعداد استبانة يقاس من خلالها دور ال عوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

مجتمع الدراسة وعينتها:

تكون مجتمع الدراسة من المديرين الماليين ومديري التدقيق والمدققين والمحاسبين العاملين في موازنات المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية بدولة الكويت والبالغ عددها (15) مؤسسة (ملحق 3)، بواقع (150) فرداً، وبلغ عدد الاستبانات الموزعة (104) استبانات، في حين كان عدد الاستبانات المسترجعة والصالحة للتحليل (77) استبانة، لتصبح هي عينة الدراسة النهائية.

أداة الدراسة:

قام الباحث بتصميم استبانة يقاس من خلالها دور العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت (ملحق 1)، وذلك بالاستناد لدراسة الهاجري (2013) ودراسة بو غابة (2012)، إضافة لما قام الباحث بجمعه من معلومات في الإطار النظري، حيث تكونت الاستبانة من قسمين، تناول القسم الأول المتغيرات الديموغرافية للمجيبين والتي تكونت من: المؤهل التعليمي، وعدد الدورات التدريبية في إعداد الموازنات، وعدد سنوات الخبرة بالتعامل مع الموازنات، والمسمى الوظيفي، ونوع الموازنة في مؤسستكم، وطرق اعداد الموازنة . في حين تناول القسم الثاني فقرات الاستبانة المكونة من (38) فقرة، موزعة على (6) مجالات وهي: دور الهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات، دور المشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات، دور الواقعية والشمول في ضبط انحرافات الموازنات، دور المتابعة في ضبط انحرافات الموازنات، دور التكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات، استخدام أدوات التحليل المالي.

صدق الأداة وثباتها:

لغايات التأكد من صدق الاستبانة تم توزيعها على عدد من أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة آل البيت و الجامعات الأردنية والجامعات الكويتية في تخصص المحاسبة (ملحق 2)، وذلك بهدف تحديد مدى ملاءمة الاستبانة على تحقيق أهدافها التي وضعت من أجلها، وذلك من خلال الأخذ بملاحظات المحكمين حول فقرات الاستبانة من حيث وضوح وسلامة صياغة فقرات الاستبانة

وملاءمتها لتحقيق الأهداف المرجوة منها ، مع الأخذ بعين الاعتبار تعديلات المحكمين، حيث قام الباحث بإضافة وحذف ودمج وإعادة صياغة عدد من الفقرات بناءً على تعليمات المحكمين، كما تم التأكد من ثبات أداة القياس (الاستبانة) باستخدام مقياس الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ لإجابات عينة الدراسة التي تم الحصول عليها، وتعد القية المقبولة احصائياً لهذا المقياس (60%) فأكثر، وكلما كانت قيم كرونباخ ألفا عالية كانت درجة الاتساق الداخلي عالية ومقبولة ومؤشراً على ثبت أداة الدراسة (Sekaran & Bougie, 2010)، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (2)

نتائج ثبات العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت الدراسة بأسلوب كرونباخ الفا للاتساق الداخلي

الرقم	العوامل	عدد الفقرات	قيمة كرونباخ الفا
1	دور الهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات	7	0.767
2	دور المشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات	7	0.774
3	دور الواقعية والشمول في ضبط انحرافات الموازنات	6	0.875
4	دور المتابعة في ضبط انحرافات الموازنات	6	0.763
5	دور التكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات	7	0.935
6	استخدام أدوات التحليل المالي	5	0.929
	الكلي	38	0.934

تشير نتائج الجدول إلى ان قيمة كرونباخ الفا قد بلغت (0.767) لدور الهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات و (0.774) لدور المشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات و (0.875) لدور الواقعية والشمول في ضبط انحرافات الموازنات و (0.763) لدور المتابعة في ضبط انحرافات الموازنات و (0.935) لدور التكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات و (0.929) لدور استخدام أدوات التحليل المالي كما بلغت للدرجة الكلية للسياسات (0.934) وتعتبر جميع هذه القيم كافية ومناسبة لأغراض هذا البحث.

أساليب جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة على أسلوبين لجمع المعلومات والبيانات:

- **المصادر الأولية:** تم جمع المصادر الأولية للدراسة من استبانة تم إعدادها بغرض قياس دور العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.
- **المصادر الثانوية:** تم جمع المصادر الثانوية من الكتب والدراسات والأبحاث والرسائل الخاصة بموضوع الدراسة.

المعالجة الإحصائية:

قام الباحث باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS من أجل معالجة بيانات الدراسة وتحديد العوامل المؤثرة في انحرافات هذه الموازنات، حيث تم إجراء تحليل احصائي

لإجابات أفراد عينة الدراسة من العاملين في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت على الاستبانة التي تم إعدادها لغايات تحقيق أهداف الدراسة، وتم استخدام الأساليب الاحصائية الآتية:

- أسلوب كرونباخ الفا للاتساق الداخلي
- وصف أفراد عينة الدراسة من حيث المتغيرات الديمغرافية
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية
- اختبار ت للعينة الواحدة لاختبار فرضيات الدراسة

وللتعرف على درجة التقدير اعتمد الباحث المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة لتكون مؤشراً على درجة التقدير بالاعتماد على المعيار التالي في الحكم على تقدير المتوسطات الحسابية، وذلك بتقسيم درجات التقدير إلى ثلاثة مستويات (مرتفع، متوسط، ومنخفض) بالاعتماد على المعادلة التالية وهي معيار التصحيح.

$$\frac{\text{الحد الأعلى للبدائل – الحد الأدنى للبدائل}}{\text{عدد المستويات}} = \frac{5-1}{3} = 1.33$$

فتصبح التقديرات بعد ذلك على النحو الآتي:

1. المتوسطات التي تقل عن أو تساوي (2.33) تشير إلى مستوى منخفض.
2. المتوسطات التي تساوي (2.34) وتقل عن (3.67) تشير إلى مستوى متوسط.
3. المتوسطات التي تساوي (3.67) فأكثر تشير إلى مستوى مرتفع.

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

العوامل المؤثرة في ضبط الانحرافات

اختبار فرضيات الدراسة

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

يتناول هذا الفصل عرضاً تفصيلياً لنتائج الدراسة وفقاً لما تم التوصل إليه من تحليل بيانات ، على النحو التالي:

تحليل ومناقشة نتائج الدراسة:

جدول (3)

وصف أفراد عينة الدراسة من حيث المتغيرات الديمغرافية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
المؤهل التعليمي	دبلوم متوسط	9	11.69
	بكالوريوس	56	72.73
	دبلوم عالي	6	7.79
	ماجستير	5	6.49
	أخرى	1	1.30
	المجموع	**77**	**100.00**
عدد الدورات التدريبية في إعداد الموازنات	أقل من 5 دورات	59	76.62
	من 5 إلى أقل من 10 دورات	10	12.99
	من 10 إلى أقل من 15 دورة	5	6.49
	من 15 دورة فأكثر	3	3.90
	المجموع	**77**	**100.00**
عدد سنوات الخبرة بالتعامل مع الموازنات	أقل من 5 سنوات	24	31.17
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	20	25.97
	من 10إلى أقل من 15 سنة	19	24.68
	من 15 سنة فأكثر	14	18.18
	المجموع	**77**	**100.00**
المسمى الوظيفي	مدير مالي	6	7.79
	مدير تدقيق	10	12.99
	مدقق	20	25.97
	محاسب	40	51.95
	بدون إجابة	1	1.30
	المجموع	**77**	**100.00**

1.30	1	الموازنة الصفرية	**نوع الموازنة في مؤسستكم**
32.47	25	موازنة الأداء	
46.75	36	موازنة البرامج والأنشطة	
19.48	15	بدون إجابة	
100.00	**77**	**المجموع**	
11.69	9	موازنة مفروضة	**طرق إعداد الموازنة**
16.88	13	موازنة استشارية	
54.55	42	موازنة تشاركية	
11.69	9	أخرى	
5.19	4	بدون إجابة	
100.00	**77**	**المجموع**	

يظهر من الجدول (3) أن حملة (البكالوريوس) هم الفئة الأكبر في الدراسة بواقع (72.73) وهذا يعكس تأهيلهم العلمي وقدرتهم على الاجابة على فقرات الاستبانة، كما أن فئة (أقل من 5 دورات) في متغير (عدد الدورات التدريبية في إعداد الموازنات) كانت الأكبر بنسبة (76.62) وهذا يعكس وجود بعض الدورات التدريبية لدى أفراد العينة، أما في متغير (عدد سنوات الخبرة بالتعامل مع الموازنات) فقد كانت فئة (أقل من 5 سنوات) هي الأكبر بواقع (31.17) وقد يرتبط هذا الأمر كون النسبة الأكبر من المجيبين على الاستبانة من ذوي سنوات الخبرة القليلة نسبياً، أما متغير (المسمى الوظيفي) فقد كانت النسبة الأعلى لفئة (محاسب) بواقع (51.95) وهذا أمر طبيعي كون عدد المديرين دائماً أقل من عدد المحاسبين والمدققين، وفي متغير (نوع الموازنة في مؤسستكم) كانت الفئة الأعلى (موازنة البرامج والأنشطة) بواقع (46.75) وهذا منطقي كون هذا النوع المستخدم بكثرة في المنظمات غير الهادفة للربح، وفي متغير (طرق إعداد الموازنة) كانت الفئة الأعلى (موازنة تشاركية) بواقع (4.55) وذلك الأمر يرتبط بكون طريقة الموازنة التشاركية هي الأسلوب المتبع في المنظمات غير الهادفة للربح.

العوامل المؤثرة في ضبط الانحرافات:

يبين جدول (4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت، وعلى النحو الآتي:

جدول (4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	العوامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	المستوى	الرتبة
5	دور التكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات	4.23	0.63	84.60	مرتفع	1
6	استخدام أدوات التحليل المالي	4.19	0.61	83.80	مرتفع	2
2	دور المشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات	4.13	0.50	82.60	مرتفع	3
4	دور المتابعة في ضبط انحرافات الموازنات	3.96	0.48	79.20	مرتفع	4
3	دور الواقعية والشمول في ضبط انحرافات الموازنات	3.95	0.53	79.00	مرتفع	5
1	دور الهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات	3.87	0.48	77.40	مرتفع	6
	الكلي	4.05	0.39	81.00	مرتفع	

يلاحظ من الجدول (4) أن العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت كانت مرتفعة حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي (4.05) بأهمية نسبية (81.0)، وقد كان مستوى العوامل مرتفع إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين(4.23 – 3.87) ، وجاء في الرتبة الأولى مجال دور التكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات بمتوسط حسابي (4.23) وأهمية نسبية (84.60) ، وفي المرتبة الأخيرة جاء مجال دور الهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات بمتوسط حسابي (3.87) بأهمية نسبية (77.40)، وتم تحليل دور نظم المعلومات المحاسبية في الحد من المخاطر المالية المتعلقة بالعوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت وفقاً لسياساتها على النحو التالي:

أولا: مجال دور الهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية في مجال دور الهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات والجدول (5) يبين ذلك.

جدول (5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية في مجال دور الهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	المستوى	الرتبة
4	تقوم لجنة موازنة في مؤسستي بالإشراف على إعداد وتنفيذ الموازنة بهدف ضبط انحراف الموازنة	4.44	0.57	88.80	مرتفع	1
3	يوجد توافق بين أهداف الإدارة العليا في مؤسستي وأهداف المستويات الإدارية المختلفة تساعد في ضبط انحراف الموازنة	3.95	0.56	79.00	مرتفع	2
2	توجد درجة من المسئولية لكل موظف في مؤسستي حسب موقعه التنظيمي في ضبط انحراف الموازنة	3.86	0.74	77.20	مرتفع	3
7	يوجد تحديد واضح لأهداف كل مستوى إداري في الهيكل التنظيمي في مؤسستي بهدف ضبط انحراف الموازنة	3.82	0.64	76.40	مرتفع	4
5	تعكس أرقام الموازنة المسئولية التي يتحملها كل مستوى إداري في الهيكل التنظيمي في المؤسسة بهدف ضبط انحراف الموازنة وعدم وجود انحرافات كبيرة	3.78	0.88	75.60	مرتفع	5
1	يوجد هيكل تنظيمي في المؤسسة التي أعمل بها واضح ومحدد للمسئوليات يساهم في ضبط انحراف الموازنة	3.65	0.97	73.00	متوسط	6
6	يوجد تسلسل في هيكل المسئولية داخل المؤسسة التي أعمل بها يساعد في ضبط انحراف الموازنة	3.61	0.75	72.20	متوسط	7
	دور الهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات	3.87	0.48	77.40	مرتفع	

يلاحظ من الجدول (5) أن مستوى مجال دور الهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات كان مرتفع، إذ بلغ المتوسط الحسابي (3.87) بأهمية نسبية (77.40)، وجاء مستوى فقرات المجال بين متوسط ومرتفع، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (4.44–3.61)، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة (4) وهي "تقوم لجنة موازنة في مؤسستي بالإشراف على إعداد وتنفيذ الموازنة بهدف ضبط انحراف الموازنة " بمتوسط حسابي (4.44) وبأهمية نسبية (88.80)، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (6) وهي " يوجد تسلسل في هيكل المسئولية داخل المؤسسة التي أعمل بها يساعد في ضبط انحراف الموازنة " بمتوسط حسابي (3.61) بأهمية نسبية (72.20).

ويتضح من هذه النتائج أنه على الرغم من وجود لجنة موازنة في المؤسسة تقوم بالإشراف على إعداد وتنفيذ الموازنة، إلا أن تسلسل هيكل المسئولية داخل المؤسسة كان متوسطاً بواقع (3.61)، ما يعني أن لجنة الموازنة قد تحتاج إلى مزيد من الاستقلالية ضمن هيكل المسئولية في هذه المؤسسات.

ثانيا: مجال دور المشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية في مجال دور المشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات والجدول (6) يبين ذلك.

جدول (6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية في مجال دور المشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	المستوى	الرتبة
6	تساهم مشاركة الأفراد في المؤسسة في إعداد الموازنة في اكساب الأفراد شعور بالالتزام مما يساعد في ضبط انحراف الموازنة	4.35	0.66	87.00	مرتفع	1
1	تحرص إدارة مؤسستي على إشراك الموظفين في إعداد الموازنة بهدف ضبط انحراف الموازنة	4.3	0.89	86.00	مرتفع	2
2	تقوم عملية إعداد موازنة دائرة معينة بالتنسيق بين الدوائر الأخرى بالمؤسسة التي أعمل بها بهدف ضبط انحراف الموازنة	4.29	0.65	85.80	مرتفع	3
5	يسود جو من الاقتناع بين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة عند مناقشة مسودة الموازنة بهدف ضبط انحراف الموازنة	4.21	0.78	84.20	مرتفع	4
3	تهدف المشاركة في إعداد موازنة المؤسسة التي أعمل بهاالى الاطلاع على الارقام المعدة لمستوى إداري معين بهدف ضبط انحراف الموازنة	4.19	0.65	83.80	مرتفع	5
4	تقوم عملية إعداد الموازنة على مبدأ المشاركة بين الدوائر المختلفة في المؤسسة التي أعمل بها بهدف ضبط انحراف الموازنة	4.19	0.59	83.80	مرتفع	5
7	على الرغم من التكلفة العالية في مشاركة الأفراد في إعداد الموازنة في المؤسسة إلا أنها تساهم في ضبط انحراف الموازنة	3.35	1.02	67.00	متوسط	7
	دور المشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات	4.13	0.50	82.60	مرتفع	

يلاحظ من الجدول (6) أن مستوى مجال دور المشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات كان مرتفع، إذ بلغ المتوسط الحسابي (4.13) بأهمية نسبية (82.60)، وجاء مستوى فقرات المجال بين متوسط ومرتفع، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (4.35–3.35)، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة (6) وهي "تساهم مشاركة الأفراد في المؤسسة في إعداد الموازنة في اكساب الأفراد شعور بالالتزام مما يساعد في ضبط انحراف الموازنة " بمتوسط حسابي (4.35) وبأهمية نسبية (87.0)، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (7) وهي "على الرغم من التكلفة العالية في مشاركة الأفراد في إعداد الموازنة في المؤسسة إلا أنها تساهم في ضبط انحراف الموازنة" بمتوسط حسابي (3.35) بأهمية نسبية (67.0).

ويتضح من هذه النتائج أن مشاركة الأفراد في إعداد الموازنة يكسبهم شعوراً بالالتزام يعزز من ضبط انحراف الموازنة، و على الرغم من التكلفة العالية في مشاركة الأفراد في إعداد الموازنة في المؤسسة إلا أن هذه المشاركة تساهم في ضبط انحراف الموازنة.

ثالثا: مجال دور الواقعية والشمول في ضبط انحرافات الموازنات

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية في مجال الواقعية والشمول في ضبط انحرافات الموازنات والجدول (7) يبين ذلك.

جدول (7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية في مجال الواقعية والشمول في ضبط انحرافات الموازنات مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	المستوى	الرتبة
6	تساهم الواقعية على تجنب الاحتياط المبالغ فيه في المؤسسة بهدف ضبط انحراف الموازنة	4.06	0.66	81.20	مرتفع	1
5	تقوم الواقعية في إعداد موازنة المؤسسة على عدم المغالاة مما يسهم في ضبط انحراف الموازنة	4.04	0.55	80.80	مرتفع	2
2	تتسم الموازنة بالواقعية في الأهداف الموضوعة من قبل إدارة المؤسسة والتي يمكن تحقيقها لضبط انحراف الموازنة	3.97	0.65	79.40	مرتفع	3
3	تساهم شمولية الموازنة لكافة الأمور المتعلقة بالمؤسسة في ضبط انحراف الموازنة	3.96	0.66	79.20	مرتفع	4
4	تساهم الشمولية في إعداد موازنة المؤسسة في منع الاسراف والتبذير مما يعمل على ضبط انحراف الموازنة	3.96	0.68	79.20	مرتفع	4
1	تأخذ الموازنة في الاعتبار مراعاة حاجات الأفراد العاملين في المؤسسة لضبط انحراف الموازنة	3.68	0.80	73.60	متوسط	6
	دور الواقعية والشمول في ضبط انحرافات الموازنات	3.95	0.53	79.00	مرتفع	

يلاحظ من الجدول (7) أن مستوى مجال دور الواقعية والشمول في ضبط انحرافات الموازنات كان مرتفع، إذ بلغ المتوسط الحسابي (3.95) بأهمية نسبية (79.0)، وجاء مستوى فقرات المجال مرتفع، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (4.06–3.68)، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة (6) وهي "تساهم الواقعية على تجنب الاحتياط المبالغ فيه في المؤسسة بهدف ضبط انحراف الموازنة " بمتوسط حسابي (4.06) وبأهمية نسبية (81.20)، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (1) وهي "تأخذ الموازنة في الاعتبار مراعاة حاجات الأفراد العاملين في المؤسسة لضبط انحراف الموازنة " بمتوسط حسابي (3.68) بأهمية نسبية (73.60).

ويتضح من هذه النتائج أن هناك التزاماً واضحاً من قبل إدارات المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في دولة الكويت بكافة العناصر المتعلقة بالواقعية والشمول في إعداد الموازنة، وهذا الأمر الذي تعكسه كافة الفقرات الواردة في هذا المجال.

رابعا: مجال دور المتابعة في ضبط انحرافات الموازنات

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية في مجال المتابعة في ضبط انحرافات الموازنات والجدول (8) يبين ذلك.

جدول (8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية في مجال المتابعة في ضبط انحرافات الموازنات مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	المستوى	الرتبة
2	تتم مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الخاصة بأداء المؤسسة بهدف ضبط انحراف الموازنة	4.08	0.76	81.60	مرتفع	1
3	يقوم المختصون بإعداد الموازنة في المؤسسة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة بهدف ضبط انحراف الموازنة	4.04	0.55	80.80	مرتفع	2
5	تتم دراسة وتحليل الأداء المستهدف في المؤسسة التي أعمل بها بهدف ضبط انحراف الموازنة	4	0.71	80.00	مرتفع	3
6	تتم دراسة وتحليل الأداء غير المرغوب في المؤسسة بهدف تصحيحه وضبط انحراف الموازنة	3.99	0.72	79.80	مرتفع	4
4	تساهم التغذية العكسية في المؤسسة في متابعة تنفيذ الموازنة في ضبط انحراف الموازنة	3.95	0.74	79.00	مرتفع	5
1	يتم تحديد المعايير الخاصة بالأداء بالمؤسسة عند إعداد الموازنة بهدف ضبط انحراف الموازنة	3.73	0.77	74.60	مرتفع	6
	دور المتابعة في ضبط انحرافات الموازنات	3.96	0.48	79.20	مرتفع	

يلاحظ من الجدول (8) أن مستوى مجال دور المتابعة في ضبط انحرافات الموازنات كان مرتفع، إذ بلغ المتوسط الحسابي (3.96) بأهمية نسبية (79.20)، وجاء مستوى فقرات المجال مرتفع، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (4.08–3.73)، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة (2) وهي "تتم مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الخاصة بأداء المؤسسة بهدف ضبط انحراف الموازنة" بمتوسط حسابي (4.08) وبأهمية نسبية (81.60)، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (1) وهي "يتم تحديد المعايير الخاصة بالأداء بالمؤسسة عند إعداد الموازنة بهدف ضبط انحراف الموازنة" بمتوسط حسابي (3.73) بأهمية نسبية (74.60).

ويتضح من هذه النتائج منطقية ما وصلت له من حقائق، حيث أن المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في دولة الكويت تقوم بتحديد المعايير الخاصة بالأداء عند إعداد الموازنة، ومن ثم تتم مقارنة الأداء الفعلي بهذه المعايير الخاصة بأداء المؤسسة بهدف ضبط انحراف الموازنة.

خامسا: مجال دور التكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية في مجال دور التكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات والجدول (9) يبين ذلك.

جدول (9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية في مجال دور التكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	المستوى	الرتبة
1	تساهم البرمجيات المستخدمة في المؤسسة التي أعمل بها في إعداد الموازنة بشكل أسرع لأغراض ضبط انحراف الموازنة	4.3	0.74	86.00	مرتفع	1
3	توفر شبكات الاتصالات داخل المؤسسة التي أعمل بها بيئة مناسبة لعملية مشاركة الدوائر المختلفة الأمر الذي يساعد في ضبط انحراف الموازنة	4.29	0.69	85.80	مرتفع	2
2	تساهم البرمجيات المستخدمة في المؤسسة التي أعمل بها في إعداد الموازنة بدقة كبيرة الأمر الذي يساعد في ضبط انحراف الموازنة	4.25	0.83	85.00	مرتفع	3
4	تعمل البرمجيات المتطورة في المؤسسة على تسهيل إجراءات إعداد الموازنة من خلال برمجيات متخصصة بذلك مما يؤدي إلى ضبط انحراف الموازنة	4.25	0.73	85.00	مرتفع	3
5	تتوفر في مؤسستي قواعد بيانات تمكن الموظفين من إجراء التعديلات اللازمة للتقديرات بهدف ضبط انحراف الموازنة	4.23	0.67	84.60	مرتفع	5
7	تتوفر في مؤسستي تكنولوجيا معلومات أكثر موثوقية بهدف ضبط انحراف الموازنة	4.19	0.73	83.80	مرتفع	6
6	تتوفر في مؤسستي تكنولوجيا معلومات أكثر ملاءمة الأمر الذي يساهم في ضبط انحراف الموازنة	4.13	0.82	82.60	مرتفع	7
	دور التكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات	4.23	0.63	84.60	مرتفع	

يلاحظ من الجدول (9) أن مستوى مجال دور التكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات كان مرتفع، إذ بلغ المتوسط الحسابي (4.23) بأهمية نسبية (84.60)، وجاء مستوى فقرات المجال مرتفع، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (4.13–4.60)، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة (1) وهي "تساهم البرمجيات المستخدمة في المؤسسة التي أعمل بها في إعداد الموازنة بشكل أسرع لأغراض ضبط انحراف الموازنة" بمتوسط حسابي (4.30) وبأهمية نسبية (86.0)، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (6) وهي "تتوفر في مؤسستي تكنولوجيا معلومات أكثر ملاءمة الأمر الذي يساهم في ضبط انحراف الموازنة" بمتوسط حسابي (4.13) بأهمية نسبية (82.60).

ويتضح من هذه النتائج منطقية الحقائق التي توصلت إليها، حيث أن البرمجيات المستخدمة في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية تساهم في سرعة في إعداد الموازنة وهو ما ظهرت نتائجه بشكل مرتفع في فقرات المجال، لذلك فإن إدارات هذه المؤسسات حريصة على توفير تكنولوجيا معلومات أكثر ملاءمة في هذه المؤسسات وهو ما انعكس أيضاً بالمستوى المرتفع الذي أظهرته فقرات المجال، وهو ما يعد أمراً منطقياً.

سادسا: مجال استخدام أدوات التحليل المالي

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية في مجال استخدام أدوات التحليل المالي والجدول (10) يبين ذلك.

جدول (10)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية في مجال استخدام أدوات التحليل المالي مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	المستوى	الرتبة
5	يساهم تحليل الايضاحات والملاحظات في القوائم المالية في فهم أفضل للبنود ما يعمل على ضبط انحرافات الموازنات	4.27	0.72	85.40	مرتفع	1
4	يساهم تحليل المحتوى المعلوماتي لبنود القوائم المالية في إبداء الرأي حول الأهمية النسبية للإفصاح عن البنود بهدف ضبط انحرافات الموازنات	4.18	0.74	83.60	مرتفع	2
1	يساهم استخدام التحليل الأفقي لبنود القوائم المالية التاريخية في تحديد أفضل للتقديرات وبالتالي ضبط انحرافات الموازنات	4.17	0.64	83.40	مرتفع	3
2	يساهم استخدام التحليل العمودي والأهمية النسبية لبنود القوائم المالية في تحديد البنود الأكثر أهمية بهدف مراقبتها لضبط انحرافات الموازنات	4.16	0.63	83.20	مرتفع	4
3	يساهم تحليل النسب المالية (الممكن ايجادها) بتقييم مواطن الضعف وبالتالي ضبط تقديرات الموازنة وتقليل انحرافاتها	4.16	0.71	83.20	مرتفع	4
	استخدام أدوات التحليل المالي	4.19	0.61	83.80	مرتفع	

يلاحظ من الجدول (10) أن مستوى مجال استخدام أدوات التحليل المالي كان مرتفع، إذ بلغ المتوسط الحسابي (4.19) بأهمية نسبية (83.80)، وجاء مستوى فقرات المجال مرتفع ، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (4.27–4.16)، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة (5) وهي "يساهم تحليل الايضاحات والملاحظات في القوائم المالية في فهم أفضل للبنود ما يعمل على ضبط انحرافات الموازنات" بمتوسط حسابي (4.27) وبأهمية نسبية (85.40)، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (2) و (3) وهي "يساهم استخدام التحليل العمودي والأهمية النسبية لبنود القوائم المالية في تحديد البنود الأكثر أهمية بهدف مراقبتها لضبط انحرافات الموازنات" و "يساهم تحليل النسب المالية (الممكن ايجادها) بتقييم مواطن الضعف وبالتالي ضبط تقديرات الموازنة وتقليل انحرافاتها " بمتوسط حسابي (4.16) بأهمية نسبية (83.20).

ويتضح من هذه النتائج التناسق في إجابات أفراد عينة الدراسة التي أظهرت مستوى مرتفع على جميع فقرات المجال، حيث أن تحليل الايضاحات والملاحظات في القوائم المالية في هذه المؤسسات يساهم في فهم أفضل للبنود ما يعمل على ضبط انحرافات الموازنات، وهذا ما أكده المستوى المرتفع أيضاً لكل من استخدام التحليل العمودي والأهمية النسبية لبنود القوائم المالية في تحديد البنود الأكثر، وتحليل النسب المالية بهدف تقييم مواطن الضعف.

اختبار فرضيات الدراسة:

HO الفرضية الرئيسة: لا توجد عوامل مؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار "ت" للعينة الواحدة باستخدام قيمة مرجعية تمثل متوسط سلم ليكرت والبالغة (3) ويبين الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية

جدول (11)

نتائج اختبار ت للعينة الواحدة لاختبار فرضية الدراسة المرتبطة بضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الالتواء	قيمة ت المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
الدرجة الكلية	4.05	0.39	0.35	23.52	76	0.000	رفض

* قيمة ت الجدولية عند مستوى 0.05 = 2.00

تشير قيمة ت المحسوبة والبالغة (23.52) الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين متوسط تقديرات افراد عينة الدراسة بضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت. والبالغ (4.05) وبين القيمة المرجعية (3) وذلك لان قيمة مستوى الدلالة البالغ (0.000) والمرافق لاختبار ت كان اقل من 0.05 بحيث ان هذه الفروق كانت لصالح المتوسط الأكبر والتي بينت قيمة المتوسط الحسابي لتقديرات افراد عينة الدراسة بانه الاكبر.

وتبين قيمة معامل الالتواء البالغة (0.35) ان بيانات الدرجة الكلية للعوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت قريبة من التوزيع الطبيعي الذي يعتبر شرطا مهما لتطبيق اختبار ت المعلمي حيث انحصرت القيمة بين – 3 الى +3 كأحد المقاييس التي تعتبر قيم الالتواء قريبة من التوزيع الطبيعي.

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة الصفرية والتي تشير الى انه لا توجد عوامل مؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

HO1 الفرضية الأولى: لا يوجد دور للهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار "ت" للعينة الواحدة باستخدام قيمة مرجعية تمثل متوسط سلم ليكرت والبالغة (3) ويبين الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية

جدول (12)

نتائج اختبار ت للعينة الواحدة لاختبار فرضية الدراسة المرتبطة بدورالهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الالتواء	قيمة ت المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
دور الهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات	3.87	0.48	– 0.22	15.91	76	0.000	رفض

* قيمة ت الجدولية عند مستوى 0.05 = 2.00

تشير قيمة ت المحسوبة والبالغة (15.91) الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين متوسط تقديرات افراد عينة الدراسة لدور الهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت . والبالغ (3.87) وبين القيمة المرجعية (3) وذلك لان قيمة مستوى الدلالة البالغ (0.000) والمرافق لاختبار ت كان اقل من 0.05 بحيث ان هذه الفروق كانت لصالح المتوسط الأكبر والتي بينت قيمة المتوسط لحسابي لتقديرات افراد عينة الدراسة بانه الاكبر.

وتبين قيمة معامل الالتواء البالغة (– 0.22) ان بيانات دور الهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات تعتبر قريبة من التوزيع الطبيعي حيث يعتبر شرطا مهما لتطبيق اختبار ت المعلمي حيث انحصرت القيمة بين – 3 الى + 3 كأحد المقاييس التي تعتبر قيم الالتواء قريبة من التوزيع الطبيعي.

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة الصفرية والتي تشير الى انه لايوجد دور للهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

HO2 الفرضية الثانية: لا يوجد دور للمشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار "ت" للعينة الواحدة باستخدام قيمة مرجعية تمثل متوسط سلم ليكرت والبالغة (3) ويبين الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية

جدول (13)

نتائج اختبار ت للعينة الواحدة لاختبار فرضية الدراسة المرتبطة بدور المشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الالتواء	قيمة ت المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
دور المشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات	4.13	0.50	– 0.22	19.86	76	0.000	رفض

* قيمة ت الجدولية عند مستوى 0.05 = 2.00

تشير قيمة ت المحسوبة والبالغة (19.86) الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين متوسط تقديرات افراد عينة الدراسة لدور المشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت . والبالغ (4.13) وبين القيمة المرجعية (3) وذلك لان قيمة مستوى الدلالة البالغ (0.000) والمرافق لاختبار ت كان اقل من 0.05 بحيث ان هذه الفروق كانت لصالح المتوسط الأكبر والتي بينت قيمة المتوسط لحسابي لتقديرات افراد عينة الدراسة بانه الاكبر.

وتبين قيمة معامل الالتواء البالغة (– 0.22) ان بيانات دور المشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات تعتبر قريبة من التوزيع الطبيعي حيث يعتبر شرطا مهما لتطبيق اختبار ت المعلمي حيث انحصرت القيمة بين – 3 الى + 3 كأحد المقاييس التي تعتبر قيم الالتواء قريبة من التوزيع الطبيعي.

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة الصفرية والتي تشير الى انه لا يوجد دور للمشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

HO3 الفرضية الثالثة: لا يوجد دور للواقعية والشمول في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار "ت" للعينة الواحدة باستخدام قيمة مرجعية تمثل متوسط سلم ليكرت والبالغة (3) ويبين الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية

جدول (14)

نتائج اختبار ت للعينة الواحدة لاختبار فرضية الدراسة المرتبطة بدور الواقعية والشمول في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الالتواء	قيمة ت المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
دور الواقعية والشمول في ضبط انحرافات الموازنات	3.95	0.53	– 1.12	15.80	76	0.000	رفض

* قيمة ت الجدولية عند مستوى 0.05 = 2.00

تشير قيمة ت المحسوبة والبالغة (15.80) الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين متوسط تقديرات افراد عينة الدراسة لدور الواقعية والشمول في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت . والبالغ (3.95) وبين القيمة المرجعية (3) وذلك لان قيمة مستوى الدلالة البالغ (0.000) والمرافق لاختبار ت كان اقل من 0.05 بحيث ان هذه الفروق كانت لصالح المتوسط الأكبر والتي بينت قيمة المتوسط لحسابي لتقديرات افراد عينة الدراسة بانه الاكبر.

وتبين قيمة معامل الالتواء البالغة (– 1.12) ان بيانات دور الواقعية والشمول في ضبط انحرافات الموازنات تعتبر قريبة من التوزيع الطبيعي حيث يعتبر شرطا مهما لتطبيق اختبار ت المعلمي حيث انحصرت القيمة بين – 3 الى + 3 كأحد المقاييس التي تعتبر قيم الالتواء قريبة من التوزيع الطبيعي.

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة الصفرية والتي تشير الى انه لا يوجد دور للواقعية والشمول في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

HO4 الفرضية الرابعة: لا يوجد دور للمتابعة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار "ت" للعينة الواحدة باستخدام قيمة مرجعية تمثل متوسط سلم ليكرت والبالغة (3) ويبين الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية

جدول (15)

نتائج اختبار ت للعينة الواحدة لاختبار فرضية الدراسة المرتبطة بدور المتابعة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الالتواء	قيمة ت المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
دور المتابعة في ضبط انحرافات الموازنات	3.96	0.48	– 0.97	17.56	76	0.000	رفض

* قيمة ت الجدولية عند مستوى 0.05 = 2.00

تشير قيمة ت المحسوبة والبالغة (17.56) الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين متوسط تقديرات افراد عينة الدراسة لدور المتابعة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت. والبالغ (3.96) وبين القيمة المرجعية (3) وذلك لان قيمة مستوى الدلالة البالغ (0.000) والمرافق لاختبار ت كان اقل من 0.05 بحيث ان هذه الفروق كانت لصالح المتوسط الأكبر والتي بينت قيمة المتوسط لحسابي لتقديرات افراد عينة الدراسة بانه الاكبر.

وتبين قيمة معامل الالتواء البالغة (– 0.97) ان بيانات دور المتابعة في ضبط انحرافات الموازنات تعتبر قريبة من التوزيع الطبيعي حيث يعتبر شرطا مهما لتطبيق اختبار ت المعلمي حيث انحصرت القيمة بين –3 الى +3 كأحد المقاييس التي تعتبر قيم الالتواء قريبة من التوزيع الطبيعي.

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة الصفرية والتي تشير الى انه لا يوجد للمتابعة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

HO5 الفرضية الخامسة: لا يوجد دور للتكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار "ت" للعينة الواحدة باستخدام قيمة مرجعية تمثل متوسط سلم ليكرت والبالغة (3) ويبين الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية

جدول (16)

نتائج اختبار ت للعينة الواحدة لاختبار فرضية الدراسة المرتبطة بدور التكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الالتواء	قيمة ت المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
دور التكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات	4.23	0.63	− 0.45	17.12	76	0.000	رفض

* قيمة ت الجدولية عند مستوى 0.05 = 2.00

تشير قيمة ت المحسوبة والبالغة (17.12) الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين متوسط تقديرات افراد عينة الدراسة لدور التكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت . والبالغ (4.23) وبين القيمة المرجعية (3) وذلك لان قيمة مستوى الدلالة البالغ (0.000) والمرافق لاختبار ت كان اقل من 0.05 بحيث ان هذه الفروق كانت لصالح المتوسط الأكبر والتي بينت قيمة المتوسط لحسابي لتقديرات افراد عينة الدراسة بانه الاكبر.

وتبين قيمة معامل الالتواء البالغة (− 0.45) ان بيانات دور التكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات تعتبر قريبة من التوزيع الطبيعي حيث يعتبر شرطا مهما لتطبيق اختبار ت المعلمي حيث انحصرت القيمة بين −3 الى +3 كأحد المقاييس التي تعتبر قيم الالتواء قريبة من التوزيع الطبيعي.

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة الصفرية والتي تشير الى انه لا يوجد التكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

HO6 الفرضية السادسة: لا يوجد دور لاستخدام أدوات التحليل المالي في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار "ت" للعينة الواحدة باستخدام قيمة مرجعية تمثل متوسط سلم ليكرت والبالغة (3) ويبين الجدول التالي نتائج اختبار هذه الفرضية

جدول (17)

نتائج اختبار ت للعينة الواحدة لاختبار فرضية الدراسة المرتبطة بدور استخدام أدوات التحليل المالي في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الالتواء	قيمة ت المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
استخدام أدوات التحليل المالي	4.19	0.61	−0.35	17.15	76	0.000	رفض

* قيمة ت الجدولية عند مستوى 0.05 = 2.00

تشير قيمة ت المحسوبة والبالغة (17.15) الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين متوسط تقديرات افراد عينة الدراسة لدور استخدام أدوات التحليل المالي في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت . والبالغ (4.19) وبين القيمة المرجعية (3) وذلك لان قيمة مستوى الدلالة البالغ (0.000) والمرافق لاختبار ت كان اقل من 0.05 بحيث ان هذه الفروق كانت لصالح المتوسط الأكبر والتي بينت قيمة المتوسط لحسابي لتقديرات افراد عينة الدراسة بانه الاكبر.

وتبين قيمة معامل الالتواء البالغة (− 0.35) ان بيانات متغير استخدام أدوات التحليل المالي تعتبر قريبة من التوزيع الطبيعي حيث يعتبر شرطا مهما لتطبيق اختبار ت المعلمي حيث انحصرت القيمة بين −3 الى +3 كأحد المقاييس التي تعتبر قيم الالتواء قريبة من التوزيع الطبيعي.

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة الصفرية والتي تشير الى انه لا يوجد دور لاستخدام أدوات التحليل المالي في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

النتائج

التوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

يتناول هذا الفصل عرضاً لنتائج الدراسة وتوصياتها وفقاً لما تم عرضه في فصول الدراسة، وفيما يلي تفصيل بذلك:

النتائج:

1. أظهرت نتائج الدراسة أن العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت كانت مرتفعة، وهذا ما أكدته النتائج وفقاً لإجابات أفراد عينة الدراسة، ذلك بحكم أن هذه المؤسسات ونظراً لاستقلاليتها المالية والإدارية تقوم بوضع ضوابط وأسس مرتفعة في إعداد الموازنات الخاصة بها.
2. كما أظهرت النتائج وجود دور للهيكل التنظيمي في ضبط الانحرافات، وذلك نظراً لوجود لجنة موازنة في هذه المؤسسات تقوم بالإشراف على إعداد وتنفيذ الموازنة بهدف ضبط الانحراف.
3. كما أظهرت النتائج وجود دور للمشاركة والاقتناع في ضبط الانحرافات، وذلك بحكم مشاركة الأفراد في المؤسسة في إعداد الموازنة ما يُكسب الأفراد شعوراً بالالتزام يساعد في ضبط انحراف الموازنة.
4. كما أظهرت النتائج وجود دور للواقعية والشمول في ضبط الانحرافات، وذلك نظراً لما تساهم به الواقعية في تجنب الاحتياط المبالغ فيه في المؤسسة بهدف ضبط انحراف الموازنة.

5. كما أظهرت النتائج وجود دور للمتابعة في ضبط الانحرافات، حيث تتم مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الخاصة بأداء المؤسسة بهدف ضبط انحراف الموازنة.

6. كما أظهرت النتائج وجود دور للتكنولوجيا في ضبط الانحرافات، حيث تساهم البرمجيات المستخدمة في هذه المؤسسات في إعداد الموازنة بشكل أسرع لأغراض ضبط انحراف الموازنة.

7. كما أظهرت النتائج وجود دور لاستخدام أدوات التحليل المالي في ضبط الانحرافات، وذلك نظراً لأن تحليل الايضاحات والملاحظات في القوائم المالية يساهم في فهم أفضل للبنود ما يعمل على ضبط انحرافات الموازنات.

8. كما أظهرت النتائج انخفاض في عدد الدورات التدريبية في إعداد الموازنات.

التوصيات:

بناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج في الدراسة، وما تم عرضه سابقاً توصي الدراسة بما يلي:

1. ضرورة تطوير أساليب إعداد الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية بما يضمن ضبط انحرافاتها بالشكل الأمثل.
2. أهمية وجود تسلسل في هيكل المسئولية داخل المؤسس ات ذات الاستقلالية المالية والإدارية بهدف المساهمة في ضبط انحراف الموازنة.
3. محاولة التقليل من التكلفة العالية في مشاركة إعداد الموازنة في المؤسسة إن أمكن.
4. نظراً لما أظهرته نتائج الدراسة من انخفاض في عدد الدورات التدريبية في إعداد الموازنات فمن الضرورة عقد دورات تدريبية للموظفين القائمين على إعداد الموازنات في المؤسسات.
5. أهمية إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث حول انحرافات الموازنات نظراً لأن الباحث لم يجد على حد اطلاعه دراسات مقاربة لهذا الموضوع على مستوى دولة الكويت.

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع العربية

إسماعيل، حياة (2009) **تطوير إيرادات الموازنة العامة للدولة: دراسة نظرية**، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة.

البغيلي، فيصل (2013) **استخدام تكنولوجيا المعلومات في الموازنة العامة للدولة وأثره في تحسين جودة التقارير المالية،** رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان.

بو غابة، كوثر (2012) **دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة ليند غاز الجزائر، وحدة ورقلة،** رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

الجديلي، محمد (2005) **دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة،** رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

الحاج، عرابة، ونور الدين، تمغجدين (2009) دور الموازنات التقديرية في الرقابة على الأداء بالمستشفيات العامة، **مجلة النهضة،** جامعة القاهرة، (9): 83-114.

الحبيطي، قاسم، ورمو، وحيد (2010) استخدام الحاسوب في إعادة هندسة عملية إعداد الموازنة الشاملة: دراسة حالة، **مجلة تنمية الرافدين،** 99 (32): 1-33.

الحبيطي، قاسم، ورمو، وحيد (2008) إعداد الموازنات التخطيطية باستخدام الحاسوب، **مجلة بحوث مستقبلية**، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحدباء الجامعة، (22): 11–50.

حلس، سالم (2006) دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية، **مجلة الجامعة الإسلامية**، 14 (1): 131–154.

حماد، طارق (2010) **الموازنات التقديرية: نظرة متكاملة**، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية.

الخطيب، خالد، والمهايني، محمد (2010) **المحاسبة الحكومية** ، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.

درغام، ماهر، وعيد، إبراهيم (2008) مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة من وجهة نظر القائمين على إعداد وتنفيذ الموازنات، **المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية**، 11 (2): 1–27.

ريشو، بديع الدين (2010) **إدارة التكاليف**، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية.

الزاملي، بهاء الدين، ومحمد، عبد الهادي (2014) مدى امكانية استخدام موازنة البرامج والأداء في المشاريع الاستثمارية للحكومة المحلية في محافظة البصرة، **العلوم الاقتصادية** ، 35 (9): 135–170.

سلوم، حسن، ودرويش، حيدر (2009) **الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ: دراسة تحليلية للموازنة العراقية 2005–2007**، ورقة عمل مقدمة إلى مؤتمر إدارة منظمات الأعمال:

التحديات العالمية المعاصرة، المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، 27 – 29 نيسان/أبريل.

السياغي، حمود (2007) **إعداد الموازنات التخطيطية**، ورقة عمل مقدمة لبرنامج نسيج لتنمية قدرات المنظمات غير الحكومية الشابة، بالتعاون مع مؤسسة تنمية القيادات الشابة، مركز تطوير الشباب اقتصادياً، 3–11 نوفمبر/تشرين ثاني.

السيدية، هاني، والناصر، خالص (2012) استخدام أسلوب الفحص المستمر عند المنبع لفحص وتحليل انحرافات عناصر الكلفة: دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل، **مجلة تنمية الرافدين**، ملحق العدد 110 (34): 61–81.

الشمري، محمد (2012) **تقييم قواعد إعداد الموازنات الحكومية بدولة الكويت: دراسة تطبيقية على بيت الزكاة**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان.

عبد الجبار، ورقاء، وعبد الغني، فريال (2008) دور الموازنات المرنة في تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة: بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، (70): 1–16.

عبد الستار، رجاء (2007) تحليل الانحرافات باعتماد الموازنات التخطيطية كأساس لتقويم الاداء: بحث تطبيقي عن شركة بغداد للمشروبات الغازية، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، العدد الثالث والستون، 207–223.

عبد الله، خالد (2010) **محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح**، دار زمزم للنشر، عمان.

عيد، إبراهيم (2007) **مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

الفاخري، مؤيد (2010) **المشاكل والعقبات التي تواجه اثناء إعداد وتنفيذ الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية على وزارة المالية السعودية** ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك سعود، الرياض.

الفرا، ماجد، واللوح، نبيل (2007) تطور الهياكل التنظيمية للوزارات الفلسطينية في قطاع غزة وأثره على الكفاءة الإدارية، **مجلة الجامعة الإسلامية**، 15 (2): 461-506.

الكرزازي، محمد (2005) **العوامل المؤثرة على فاعلية استخدام الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية الليبية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

لطفي، أمين (2011) **التخطيط والرقابة باستخدام الموازنات والمحاكاة** ، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية.

محمد، عز الدين (2007) **دور تكنولوجيا المعلومات في البحث العلمي في الاقتصاد الإسلامي**، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العالمي السابع للاقتصاد الإسلامي، مركز أبحاث الاقتصاد الإسلامي، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، 1-3 مارس/آذار، 303-328.

المعايطة، سليمان (2011) دور أنظمة الموازنات التقديرية (التخطيطية) الحديثة في معالجة الاختلالات المالية في الجامعات الرسمية الأردنية: حالة تطبيقية لنظام موازنة البرامج والأداء في جامعة مؤتة، **الثقافة والتنمية**، 12 (46): 203-245.

المفتي، رشدان (2007) **الموازنات التخطيطية ودورها في الرقابة وتقويم الأداء المالي**، ورقة عمل مقدمة إلى برنامج نسيج لتنمية قدرات المنظمات غير الحكومية الشابة، مؤسسة تنمية القيادات الشابة، مركز تطوير الشباب اقتصادياً، صنعاء، 3-11 نوفمبر/تشرين ثاني.

النجار، محمد (2006) **العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة**، ، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

نصار، محمد (2005) **المحاسبة الادارية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.

الهاجري، نواف (2013) **العوامل المؤثرة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة في دولة الكويت**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان.

الهنيني، ايمان، وبدران، بلال (2013) دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن، **مجلة جامعة النجاح للأبحاث**، العلوم الإنسانية، 27 (1): 26-56.

هورنجرن، تشارلز، وداتار، سريكانت، وفوستر، جورج (2009) **محاسبة التكاليف: مدخل إداري** ، تعريف أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض.

ثانياً: المراجع الأجنبية

Aimable, G. (2013) **Assessment of Rwanda AN Budget System to Wards Effective Public Financial Management Of Selected Ministries**, Unpublished Master thesis, University of Eastern Africa, Barathon, Rwanda.

Anthony, R., & Welsch, G. (2001) **Fundamentals of Management Accounting**, 16th edition, Homewood, Irwin, USA.

Francis-Gladney, L., Little, H., Magner, N., & Welker, R. (2004) Does organization-mandated budgetary involvement enhance managers' budgetary communication with their supervisor? **Advances in Management Accounting**, 13, 167-182.

Heitager, L., Ogan, P., & Matulich, S. (2006) **Cost Accounting**, South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, USA.

Horngren, C. (2006) **Management Accounting**, 5th Canadian Edition, Pearson Education, Canada.

Lucey, T. (2002) **Costing**, 6th Edition, Book Power ELST, Bedford Row, London.

Sekaran, U., & Bougie, R. (2010) **Research methods for business: A skill building approach**, 5th ed., New York, NY: John Wiley& sons Inc.

Scott, R. & Sloan, R. (2003) **Corporate governance and the over-investment of surplus cash**, University of Michigan, USA.

Surya, R. (2013) **A Study of Financial Management Planning (Budget) for 2012 at State Government of Kedah, Malaysia**, Unpublished Master thesis, University Utara, Malaysia.

Tilahun, B. (2012) **Budget Management and control: Special Emphasis on Ministry of National Defense** , Unpublished Master thesis, Addis Ababa University, Ethiopia.

Wallapha, A. Saowanee, T., Keow, N. (2013) Internal Control Management in Budget of Basic School, **Procedia Social and Behavioral Sciences,** 93 (10): 1281-1285.

الملاحـــق

ملحق (1)

أداة الدراسة (الاستبانة)

جامعة آل البيت

عمادة الدراسات العليا

قسم المحاسبة

حضرة الفاضل/ة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث فهد عوض العازمي بإعداد رسالة ماجستير في تخصص المحاسبة في جامعة آل البيت وعنوانها:

"**العوامل المؤثرة في ضبط انحرافات الموازنات في المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية في الكويت**".

يرجى منكم التفضل بالإجابة على فقرات الاستبانة المرفقة بموضوعية ومن واقع الحال في المؤسسة، حيث أن الاستبانة معدة لغايات البحث العلمي وسيتم التعامل مع المعلومات بمنتهى السرية.

ولكم الشكر والتقدير واقبلوا فائق الاحترام

* تستغرق الإجابة على الأسئلة (15) دقيقة

القسم الأول: البيانات الديموغرافية للمجيبين

يرجى وضع علامة (√) في المربع الذي ينطبق عليك

1- المؤهل التعليمي:

☐دبلوم متوسط ☐بكالوريوس ☐دبلوم عالي ☐ ماجستير ☐دكتوراه ☐ أخرى (أذكرها)

2- عدد الدورات التدريبية في إعداد الموازنات:

☐ أقل من 5 دورات ☐ من 5–أقل من 10 ☐ من 10–أقل من 15 ☐ 15 فأكثر

3- عدد سنوات الخبرة بالتعامل مع الموازنات:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5–أقل من 10 ☐ من 10–أقل من 15 ☐ 15 فأكثر

4- المسمى الوظيفي:

☐ مدير مالي ☐ مدير تدقيق ☐ مدقق ☐ محاسب

5- نوع الموازنة في مؤسستكم:

☐ الموازنة الصفرية ☐ موازنة الأداء ☐موازنة البرامج والأنشطة ☐ أخرى (أذكرها)

6- طرق اعداد الموازنة:

☐ موازنة مفروضة ☐ موازنة استشارية ☐ موازنة تشاركية ☐ أخرى (أذكرها)

القسم الثاني: فقرات الاستبانة

ضبط انحراف الموازنة: تقليل الفروقات والاختلافات بين تقديرات الموازنة والأداء الفعلي عن نفس الفترة

يرجى وضع علامة (√) في المربع الذي ينطبق عليك

م	درجة الموافقة الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
المجال الأول: دور الهيكل التنظيمي في ضبط انحرافات الموازنات						
1	يوجد هيكل تنظيمي في المؤسسة التي أعمل بها واضح ومحدد للمسئوليات يساهم في ضبط انحراف الموازنة					
2	توجد درجة من المسئولية لكل موظف في مؤسستي حسب موقعه التنظيمي في ضبط انحراف الموازنة					
3	يوجد توافق بين أهداف الإدارة العليا في مؤسستي وأهداف المستويات الإدارية المختلفة تساعد في ضبط انحراف الموازنة					
4	تقوم لجنة موازنة في مؤسستي بالإشراف على إعداد وتنفيذ الموازنة بهدف ضبط انحراف الموازنة					
5	تعكس أرقام الموازنة المسئولية التي يتحملها كل مستوى إداري في الهيكل التنظيمي في المؤسسة بهدف ضبط انحراف الموازنة وعدم وجود انحرافات كبيرة					
6	يوجد تسلسل في هيكل المسئولية داخل المؤسسة التي أعمل بها يساعد في ضبط انحراف الموازنة					
7	يوجد تحديد واضح لأهداف كل مستوى إداري في الهيكل التنظيمي في مؤسستي بهدف ضبط انحراف الموازنة					
المجال الثاني: دور المشاركة والاقتناع في ضبط انحرافات الموازنات						
8	تحرص إدارة مؤسستي على إشراك الموظفين في إعداد الموازنة بهدف ضبط انحراف الموازنة					
9	تقوم عملية إعداد موازنة دائرة معينة بالتنسيق بين الدوائر الأخرى بالمؤسسة التي أعمل بها بهدف ضبط انحراف الموازنة					

م	درجة الموافقة الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
10	تهدف المشاركة في إعداد موازنة المؤسسة التي أعمل بها الى الاطلاع على الارقام المعدة لمستوى إداري معين بهدف ضبط انحراف الموازنة					
11	تقوم عملية إعداد الموازنة على مبدأ المشاركة بين الدوائر المختلفة في المؤسسة التي أعمل بها بهدف ضبط انحراف الموازنة					
12	يسود جو من الاقتناع بين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة عند مناقشة مسودة الموازنة بهدف ضبط انحراف الموازنة					
13	تساهم مشاركة الأفراد في المؤسسة في إعداد الموازنة في اكساب الأفراد شعور بالالتزام مما يساعد في ضبط انحراف الموازنة					
14	على الرغم من التكلفة العالية في مشاركة الأفراد في إعداد الموازنة في المؤسسة إلا أنها تساهم في ضبط انحراف الموازنة					
	المجال الثالث: دور الواقعية والشمول في ضبط انحرافات الموازنات					
15	تأخذ الموازنة في الاعتبار مراعاة حاجات الأفراد العاملين في المؤسسة لضبط انحراف الموازنة					
16	تتسم الموازنة بالواقعية في الأهداف الموضوعة من قبل إدارة المؤسسة والتي يمكن تحقيقها لضبط انحراف الموازنة					
17	تساهم شمولية الموازنة لكافة الأمور المتعلقة بالمؤسسة في ضبط انحراف الموازنة					
18	تساهم الشمولية في إعداد موازنة المؤسسة في منع الاسراف والتبذير مما يعمل على ضبط انحراف الموازنة					
19	تقوم الواقعية في إعداد موازنة المؤسسة على عدم المغالاة مما يسهم في ضبط انحراف الموازنة					
20	تساهم الواقعية على تجنب الاحتياط المبالغ فيه في المؤسسة بهدف ضبط انحراف الموازنة					
	المجال الرابع: دور المتابعة في ضبط انحرافات الموازنات					
21	يتم تحديد المعايير الخاصة بالأداء بالمؤسسة عند إعداد الموازنة بهدف ضبط انحراف الموازنة					
22	تتم مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الخاصة بأداء الم ؤسسة بهدف ضبط انحراف الموازنة					

م	درجة الموافقة الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
23	يقوم المختصون بإعداد الموازنة في المؤسسة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة بهدف ضبط انحراف الموازنة					
24	تساهم التغذية العكسية في المؤسسة في متابعة تنفيذ الموازنة في ضبط انحراف الموازنة					
25	تتم دراسة وتحليل الأداء المستهدف في المؤسسة التي أعمل بها بهدف ضبط انحراف الموازنة					
26	تتم دراسة وتحليل الأداء غير المرغوب في المؤسسة بهدف تصحيحه وضبط انحراف الموازنة					
المجال الخامس: دور التكنولوجيا في ضبط انحرافات الموازنات						
27	تساهم البرمجيات المستخدمة في المؤسسة التي أعمل بها في إعداد الموازنة بشكل أسرع لأغراض ضبط انحراف الموازنة					
28	تساهم البرمجيات المستخدمة في المؤسسة التي أعمل بها في إعداد الموازنة بدقة كبيرة الأمر الذي يساعد في ضبط انحراف الموازنة					
29	توفر شبكات الاتصالات داخل المؤسسة التي أعمل بها بيئة مناسبة لعملية مشاركة الدوائر المختلفة الأمر الذي يساعد في ضبط انحراف الموازنة					
30	تعمل البرمجيات المتطورة في المؤسسة على تسهيل إجراءات إعداد الموازنة من خلال برمجيات متخصصة بذلك مما يؤدي إلى ضبط انحراف الموازنة					
31	تتوفر في مؤسستي قواعد بيانات تمكن الموظفين من إجراء التعديلات اللازمة للتقديرات بهدف ضبط انحراف الموازنة					
32	تتوفر في مؤسستي تكنولوجيا معلومات أكثر ملاءمة الأمر الذي يساهم في ضبط انحراف الموازنة					
33	تتوفر في مؤسستي تكنولوجيا معلومات أكثر موثوقية بهدف ضبط انحراف الموازنة					
المجال السادس: استخدام أدوات التحليل المالي						
34	يساهم استخدام التحليل الأفقي لبنود القوائم المالية التاريخية في تحديد أفضل للتقديرات وبالتالي ضبط انحرافات الموازنات					
35	يساهم استخدام التحليل العمودي والأهمية النسبية لبنود القوائم المالية في تحديد البنود الأكثر أهمية بهدف مراقبتها لضبط انحرافات الموازنات					

م	درجة الموافقة الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
36	يساهم تحليل النسب المالية (الممكن ايجادها) بتقييم مواطن الضعف وبالتالي ضبط تقديرات الموازنة وتقليل انحرافاتها					
37	يساهم تحليل المحتوى المعلوماتي لبنود القوائم المالية في إبداء الرأي حول الأهمية النسبية للإفصاح عن البنود بهدف ضبط انحرافات الموازنات					
38	يساهم تحليل الايضاحات والملاحظات في القوائم المالية في فهم أفضل للبنود ما يعمل على ضبط انحرافات الموازنات					

***** نهاية الفقرات وشكراً لكم *****

ملحق (2)

أعضاء تحكيم أداة الدراسة (الاستبانة)

م	الاسم
	جامعة آل البيت
1	الأستاذ الدكتور جمال الشرايري
2	الاستاذ الدكتور غسان المطارنة
3	الدكتور عودة بني أحمد
4	الدكتور محمد ناصر المشاقبة
5	الدكتور سيف الشبيل
6	الدكتور حسين الرباع
7	الدكتور مهند أكرم نزال
	جامعة اليرموك
8	الأستاذ الدكتور محمود قاقيش
9	الأستاذ الدكتور ميشيل سويدان
	جامعة الزرقاء
10	الدكتور محي الدين عبد الرزاق حمزة
11	الدكتور عبد الوهاب المطارنة

12	الدكتور زياد عبد الحليم الذيبة
	جامعة إربد الأهلية
13	الدكتور ناصر يوسف الزعبي
14	الدكتور أحمد يحي أحمد بني أحمد
	جامعة جدارا
15	الدكتور حيدر محمد بني عطا
16	الدكتور أيمن أبو الهيجاء
	الجامعة الهاشمية
17	دكتور ابراهيم محمود منصور
	جامعة الكويت
18	الدكتور علي الهويدي
19	الدكتورة وفاء سهيل العرابي
	المعهد التطبيقي – الكويت
20	الدكتور هشام إبراهيم المجمد
	بيت الزكاة الكويتي
21	سعيد سعد زغلول – كبير مدققين
	ديوان المحاسبة الكويتي
22	سيد كامل السيد أحمد – مدقق

ملحق (3)

المؤسسات ذات الاستقلالية المالية والإدارية

م	الجهــة
1	بنك الائتمان الكويتي (بنك التسليف والادخار سابقا)
2	وكالة الأنباء الكويتية
3	المؤسسة العامة للرعاية السكنية
4	الصندوق الكويتي للتنمية الاقتصادية العربية
5	الهيئة العامة للصناعة
6	بيت الزكاة
7	معهد الكويت للأبحاث العلمية
8	مؤسسة الموانئ الكويتية
9	المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية
10	بنك الكويت المركزي
11	مؤسسة البترول الكويتية
12	الصندوق الوطني لرعاية وتنمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة
13	هيئة اسواق المال وتنظيم نشاط الاوراق المالية
14	هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات
15	الهيئة العامة للطرق والنقل البري